Florin **COMAN**

Contabilitate financiară și fiscalitate

EDITURA ECONOMICĂ

1703

Dr. ec. Florin **COMAN**

Contabilitate financiară şi fiscalitate

CUPRINS

Cuvânt-înainte 11

Capitolul 1
Societatea comercială – sferă de acțiune a contabilității 13

Capitolul 2
Organizarea contabilității patrimoniului 17

Capitolul 3
Obiectul şi metoda contabilității 21
3.1. Obiectul contabilității 21
3.2. Metoda contabilității 23
3.3. Modelarea prin bilanț a situației patrimoniale 24
3.4. Posturile bilanțiere de activ 25
3.5. Posturile bilanțiere de pasiv 26
3.6. Tipuri de modificări privind activul şi pasivul patrimonial 27

Capitolul 4
Contul – procedeu de bază al contabilității 29
4.1. Clasificarea conturilor 29
4.2. Forma şi structura conturilor 30
4.3. Regulile de funcționare a conturilor 32
4.4. Conturile sintetice şi analitice 32
4.5. Formula şi articolul contabil 33
4.6. Prezentarea planului de conturi general 35

Capitolul 5
Reglementări privind documentele justificative şi financiar-contabile 55
5.1. Documentele justificative 55
5.2. Registrele de contabilitate 58
5.3. Reconstituirea documentelor justificative şi contabile 60
5.4. Elemente privind arhivarea şi păstrarea documentelor justificative 61

Capitolul 6
Balanța de verificare 63
6.1. Balanța de verificare a conturilor sintetice 63
6.2. Balanța de verificare a conturilor analitice 67
6.3. Identificarea erorilor de înregistrare cu ajutorul balanței de verificare 67

Capitolul 7
Cadrul general de întocmire şi prezentare a situațiilor financiare anuale conform OMFP nr. 1752/2005 69
7.1. Cadrul general de întocmire şi prezentare a situațiilor financiare anuale 69
7.2. Principiile contabile generale 77

7.3. Regulile de evaluare 80
7.4. Utilizatorii situațiilor financiare anuale 83

Capitolul 8
Contabilitatea operațiunilor privind capitalurile 85
8.1. Contabilitatea capitalului social 85
8.2. Contabilitatea primelor de capital 119
8.3. Contabilitatea rezervelor din reevaluare 120
8.4. Contabilitatea rezervelor 124
8.5. Contabilitatea rezervelor din conversie şi a intereselor minoritare 126
8.6. Contabilitatea acțiunilor proprii 126
8.7. Contabilitatea rezultatului reportat 128
8.8. Contabilitatea rezultatului exercițiului 130
8.9. Contabilitatea subvențiilor pentru investiții 133
8.10. Contabilitatea provizioanelor 135
8.11. Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate 140

Capitolul 9
Contabilitatea activelor imobilizate 155
9.1. Contabilitatea intrării imobilizărilor necorporale 155
9.2. Contabilitatea intrării imobilizărilor corporale 160
9.3. Contabilitatea operațiunilor privind amortizarea şi deprecierea imobilizărilor necorporale şi corporale 166
9.4. Contabilitatea operațiunilor privind ieşirile activelor necorporale şi corporale 179
9.5. Contabilitatea imobilizărilor financiare 184

Capitolul 10
Contabilitatea stocurilor şi producției în curs de execuție 191
10.1. Contabilitatea operațiunilor de intrare a stocurilor şi producției în curs de execuție 193
10.2. Contabilitatea ajustărilor privind deprecierea stocurilor şi producției în curs de execuție 202
10.3. Contabilitatea operațiunilor de ieşire a bunurilor de natura stocurilor şi producției în curs de execuție 203

Capitolul 11
Contabilitatea operațiunilor de decontare cu terții 209
11.1. Contabilitatea decontărilor cu furnizori şi clienți 209
11.2. Contabilitatea decontărilor cu personalul, asigurările sociale şi protecția socială 221
11.2.1. Noțiuni generale privind personalul 221
11.2.2. Reglementări privind asigurările sociale şi protecția socială 228
11.2.3. Contabilitatea operațiunilor de personal, asigurări sociale şi protecție socială 236
11.3. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului şi fondurile speciale 242
11.4. Contabilitatea operațiunilor de decontare în cadrul grupului şi cu asociații 274
11.5. Contabilitatea operațiunilor cu debitorii şi creditorii diverşi 276
11.6. Contabilitatea operațiunilor de regularizare şi asimilate 281
11.7. Contabilitatea ajustărilor privind deprecierea creanțelor 283

Capitolul 12
Contabilitatea operațiunilor privind trezoreria 291
12.1. Contabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt 291
12.2. Contabilitatea conturilor la bănci 295
12.3. Contabilitatea operațiunilor desfăşurate prin casieria societăților comerciale 304
12.4. Contabilitatea acreditivelor şi viramentelor bancare 308

Capitolul 13
Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor 315

Capitolul 14
Lucrările contabile de închidere a exercițiului financiar 319
14.1. Întocmirea balanței de verificare înainte de inventarierea patrimoniului 319
14.2. Inventarierea patrimoniului unei societăți comerciale 320
14.3. Contabilizarea operațiunilor de regularizare 322
14.4. Balanța de verificare după efectuarea inventarierii 327
14.5. Determinarea rezultatului exercițiului 327
14.6. Repartizarea profitului sau finanțarea pierderii 328
14.7. Întocmirea situațiilor financiare anuale 330

Capitolul 15
Reglementări privind drepturile şi obligațiile părților din raporturile juridice fiscale generate de impozite şi taxe 331

Bibliografie 337

Anexe 339

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI

Cuvânt-înainte

Lucrarea *Contabilitate financiară şi fiscalitate* se adresează studenţilor din învăţământul economic, cadrelor didactice, persoanelor care desfăşoară activităţi financiar-contabile şi fiscale în cadrul societăţilor comerciale.

Problematica abordată în această lucrare se materializează la societăţile comerciale, locul unde contabilitatea şi fiscalitatea capătă forme concrete de supraveghere şi control privind situaţia patrimonială, situaţia financiară şi a rezultatelor obţinute.

Mulţumesc celor care vor avea răbdarea să studieze această lucrare şi să-mi trimită sugestii de îmbunătăţire.

Autorul

Capitolul 1

Societatea comercială – sferă de acțiune a contabilității

Dintre categoriile de entități patrimoniale care au obligația de a organiza şi conduce contabilitatea proprie, se disting societățile comerciale. În cadrul acestora, contabilitatea prezintă forme complexe de supraveghere şi control a resurselor, cheltuielilor şi rezultatelor.

În vederea efectuării de acte de comerț, persoanele fizice şi persoanele juridice se pot asocia pentru constituirea unei societăți comerciale.

Societățile comerciale se pot constitui în una dintre următoarele forme:

- societate în nume colectiv;
- societate în comandită simplă;
- societate în comandită pe acțiuni;
- societate cu răspundere limitată;
- societate pe acțiuni.

Obligațiile sociale sunt garantate cu patrimoniul social. Acționarii, asociații comanditari, precum şi asociații din cadrul societăților cu responsabilitate limitată răspund exclusiv până la concurența capitalului social subscris.

Asociații din cadrul societăților în nume colectiv, precum şi asociații comanditați din cadrul societăților în comandită simplă sau pe acțiuni răspund nelimitat şi solidar pentru obligațiile sale.

Societățile comerciale se constituie prin încheierea unui înscris care poartă denumirea de act constitutiv. Acesta se poate încheia sub semnătură privată, forma autentică fiind obligatorie atunci când printre bunurile subscrise se află un teren sau când o societate se constituie sub forma de „nume colectiv" sau „comandită simplă". Forma autentică a actului constitutiv este obligatorie şi în cazul constituirii societăților comerciale pe acțiuni prin subscripție publică.

Cele mai des întâlnite tipuri de societăți comerciale sunt:

- societățile comerciale pe acțiuni;
- societățile comerciale cu răspundere limitată.

Societățile pe acțiuni se pot constitui prin:

- subscriere integrală şi simultană a capitalului social de către semnatarii actului constitutiv. În această situație, capitalul social vărsat la constituire nu va putea fi mai mic de 30% din cel subscris. Diferența de capital social subscris va fi vărsată în termen de 12 luni de la înmatriculare, pentru acțiunile emise pentru un aport în numerar, sau în termen de cel mult doi ani de la data înmatriculării, pentru acțiunile emise pentru un aport în natură;
- subscripție publică. În această situație societatea se poate constitui numai în situația în care întregul capital social a fost subscris și fiecare acceptant a vărsat în numerar jumătate din valoarea acțiunilor subscrise. Restul din capitalul social subscris trebuie vărsat în termen de 12 luni de la înmatriculare.

În situația unei societăți cu răspundere limitată, capitalul social subscris trebuie vărsat integral la data constituirii acesteia.

Capitalul social are următoarele valori minime:

- în cazul societăților pe acțiuni: 90.000 lei. Cel mult o dată la doi ani, valoarea minimă a capitalului social poate fi modificată, astfel încât aceasta să reprezinte echivalentul în lei al sumei de 25.000 de euro;
- în cazul societăților cu răspundere limitată: 200 lei.

Numărul acționarilor în cadrul societății pe acțiuni este de cel puțin doi, iar în cazul societății cu răspundere limitată, numărul asociaților nu poate fi mai mare de 50.

Valoarea minimă a unei acțiuni este de 0,1 lei, iar valoarea minimă a unei părți sociale este de 10 lei.

Capitalul social al unei societăți pe acțiuni se divide în părți de valoare egală, numite acțiuni, acestea fiind titluri negociabile. La o societate cu răspundere limitată, capitalul social se divide în părți de valoare egală, numite părți sociale, acestea fiind titluri care nu sunt negociabile.

O societate comercială este persoană juridică de la data înmatriculării la registrul comerțului. Astfel, înainte de începerea activității, orice societate comercială are obligația de a solicita înmatricularea acesteia la registrul comerțului.

La cererea de înregistrare se atașează următoarele documente:

- dovada rezervării firmei și, după caz, a emblemei, în original;
- documentul care atestă dreptul de folosință asupra spațiilor cu destinație de sediu social și/sau de sedii secundare;

- declarațiile pe propria răspundere, date de către fondatori și de către administratori, și dacă este cazul, de către directori și membrii directoratului, cenzori sau auditori financiari, din care să rezulte că îndeplinesc condițiile legale pentru aceste calități, date în formă autentică, în original;
- informațiile din cazierul fiscal al asociaților, acționarilor, administratorilor, membrilor directoratului, în original;
- declarația-tip pe propria răspundere privind autorizarea funcționării, în original, semnată de către asociați sau de către reprezentanții legali ai societății;
- dovada mandatului în formă autentică pentru îndeplinirea formalităților de registru, în situațiile în care se prezintă alte persoane decât asociatul/administratorul, împuternicirea avocațională, delegația consilierului juridic, după caz, în original;
- pentru fondatorul persoană juridică – actul de înmatriculare, în copie certificată, hotărârea organului statutar privind participarea la constituirea persoanei juridice și mandatul pentru persoana abilitată să semneze actul constitutiv în numele și pe seama fondatorului persoană juridică, în original;
- actele de identitate ale fondatorilor, administratorilor, directorilor, membrilor directoratului, cenzorilor, auditorilor persoane fizice, în copie certificată;
- declarația în vederea înregistrării fiscale, semnată de reprezentanții legali, în original;
- dovada autorizațiilor și a avizelor eliberate de autoritățile competente ca o condiție prealabilă înmatriculării în registrul comerțului, atunci când emiterea acestora este prevăzută de lege, în copie certificată;
- dovezile privind plata taxelor legale și timbrul judiciar, în original.

Precizarea obiectului de activitate, a domeniului și a activității principale se face folosind indicativul din Clasificarea activităților din economia națională – CAEN. Obiectul de activitate se identifică prin grupa CAEN de trei cifre pentru domeniu și prin clase CAEN de patru cifre pentru activități.

O societate comercială are în mod obligatoriu o activitate principală declarată. Numărul activităților secundare poate fi nelimitat. În situația în care, o societate comercială are oportunitatea încheierii unei afaceri, dintr-o activitate nedeclarată la registrul comerțului, înainte de derularea afacerii se impune declararea acesteia.

Alături de documentele evidențiate mai sus, cererea de înmatriculare a unei societăți va avea atașate:

- actul constitutiv;

- dovada depunerii aportului în numerar şi/sau dovada titlurilor asupra bunurilor aportate în natură;
- dovada evaluării bunurilor aportate în natură sau, după caz, raportul de expertiză privind evaluarea acestora, în cazul societăţilor pe acţiuni şi al societăţilor cu răspundere limitată, cu asociat unic;
- specimenul de semnătură al administratorilor, al membrilor directoratului, precum şi al altor persoane cu puteri de reprezentare a societăţii;
- actele constatatoare ale operaţiunilor încheiate de fondatori în contul societăţii pe acţiuni constituite prin subscripţie publică, aprobate de adunarea constitutivă, dacă nu au fost prevăzute în actul constitutiv;
- dovada privind acceptarea expresă a mandatului de administrator, membru al directoratului sau a însărcinării de cenzor/auditor, de către persoanele care au fost numite prin actul constitutiv;
- copia actului de înregistrare a fondatorilor persoanelor juridice, în copie certificată şi hotărârea organului statutar al acestora privind participarea la constituirea societăţii respective;
- certificatul de bonitate al persoanelor juridice nerezidente care participă la constituirea unei societăţi comerciale, emis de către o bancă sau de către camera de comerţ competentă din ţara de naţionalitate;
- dovezi privind îndeplinirea condiţiilor prevăzute prin legi speciale, corespunzător domeniului de activitate.

După înmatricularea societăţii comerciale, modificările actului constitutiv vor fi, de fiecare dată, înregistrate la registrul comerţului.

Administrarea societăţii comerciale pe acţiuni se poate realiza fie:

- în sistem unitar;
- în sistem dualist.

Potrivit sistemului unitar, administrarea societăţii se realizează de unul sau mai mulţi administratori, numărul acestora fiind impar. Societăţile, la care este obligatorie auditarea situaţiilor financiare, sunt administrate de cel puţin trei administratori. Aceste societăţi sunt obligate să aibă un comitet de audit intern.

Societăţile comerciale, la care nu este obligatorie auditarea situaţiilor financiare, au obligaţia de a constitui o comisie de cenzori, alcătuită din trei cenzori şi un supleant, dacă prin actul constitutiv nu se prevede un număr mai mare. Numărul cenzorilor trebuie să fie întotdeauna impar. Aceste societăţi pot opta pentru înlocuirea cenzoratului cu comitetul de audit intern şi auditarea situaţiilor financiare anuale.

Capitolul 2

Organizarea contabilității patrimoniului

Contabilitatea reprezintă o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, precum şi a rezultatelor obținute de o societate comercială.

Contabilitatea asigură înregistrarea cronologică şi sistematică, prelucrarea, publicarea şi păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară şi fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale societății comerciale, cât şi pentru relațiile cu utilizatorii externi ai acesteia.

La nivelul unei societăți comerciale, răspunderea privind organizarea şi conducerea contabilității revine administratorului. Potrivit reglementărilor legale, contabilitatea:

- se organizează şi se conduce în compartimente distincte, conduse de către directorul economic, contabilul-şef sau de către altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție, aceste persoane având obligatoriu studii economice superioare;
- poate fi organizată şi condusă pe bază de contracte de prestări servicii în domeniul contabilității, încheiate cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili şi Contabililor Autorizați din România.

În cadrul unei societăți comerciale, trebuie să se asigure:

a) întocmirea documentelor justificative pentru orice operațiune patrimonială;
b) înregistrarea în contabilitate a operațiunilor patrimoniale;
c) inventarierea patrimoniului societății comerciale;
d) controlul asupra operațiunilor patrimoniale efectuate;
e) furnizarea, publicarea și păstrarea informațiilor referitoare la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie.

În vederea ţinerii contabilităţii, trebuie să se aibă în vedere următoarele:

- deţinerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, titluri de valoare, numerar şi alte drepturi şi obligaţii, precum şi efectuarea de operaţiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise;
- contabilitatea imobilizărilor se ţine pe categorii şi pe fiecare obiect de evidenţă;
- contabilitatea stocurilor se ţine cantitativ şi valoric sau numai valoric, în condiţiile stabilite de reglementările legale;
- înregistrarea în contabilitate a elementelor de activ se face la costul de achiziţie, de producţie sau la valoarea justă, pentru alte intrări decât cele prin achiziţie sau producţie, după caz;
- creanţele şi datoriile se înregistrează, în contabilitate, la valoarea nominală;
- valoarea acţiunilor emise sau a altor titluri, precum şi vărsămintele efectuate în contul capitalului subscris se reflectă distinct în contabilitate;
- contabilitatea clienţilor şi furnizorilor, a celorlalte creanţe şi obligaţii se ţine pe categorii, precum şi pe fiecare persoană fizică sau juridică;
- contabilitatea veniturilor se ţine pe feluri de venituri, după natura sau destinaţia lor, după caz;
- în contabilitate, profitul sau pierderea se stabileşte cumulat de la începutul exerciţiului financiar. Închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli se efectuează, de regulă, la sfârşitul exerciţiului financiar. Rezultatul definitiv al exerciţiului financiar se stabileşte la închiderea acestuia. Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinaţii, după aprobarea situaţiilor financiare anuale, iar eventuala pierdere contabilă reportată se acoperă din profitul exerciţiului financiar şi cel reportat, din rezerve, prime de capital sau capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor.

În România, profesia de expert contabil şi de contabil autorizat se exercită de către persoanele care au această calitate, în condiţiile prevăzute de Ordonanţa Guvernului nr. 65/1994 privind organizarea activităţii de expertiză contabilă şi a contabililor autorizaţi, republicată în M. Of. Nr. 13/08.01.2008.

Astfel, potrivit acestei reglementări:

- expertul contabil este persoana care a dobândit această calitate în condiţiile prevăzute de cadrul legal şi are competenţa profesională de a organiza şi conduce contabilitatea, de a supraveghea gestiunea societăţilor comerciale, de a întocmi situaţiile financiare şi de a efectua expertize contabile;

- contabilul autorizat este persoana care a dobândit această calitate, în condițiile prevăzute de cadrul legal, şi are competența de a ține contabilitatea şi de a pregăti lucrările în vederea întocmirii situațiilor financiare.

Atât experții contabili, cât şi contabilii autorizați îşi pot exercita profesia individual ori prin societăți comerciale. Experții contabili se pot constitui în societăți comerciale de expertiză contabilă, acestea urmând a îndeplini următoarele condiții:

- să aibă ca obiect de activitate exercitarea profesiei de expert contabil;
- majoritatea acționarilor sau asociaților să fie experți contabili şi să dețină majoritatea acțiunilor sau părților sociale;
- consiliul de administrație al societății comerciale să fie ales în majoritate dintre acționarii sau asociații experți contabili;
- acțiunile să fie nominative şi orice nou asociat sau acționar să fie admis de adunarea generală.

Expertul contabil sau contabilul autorizat trebuie să fie liber şi să se manifeste liber față de orice interes care este incompatibil cu integritatea, obiectivitatea şi, în general, cu independența profesională.

Relațiile dintre experții contabili sau contabilii autorizați, pe de o parte, şi societățile comerciale, pe de altă parte, se stabilesc prin contract scris de prestări de servicii, semnat de ambele părți. Pentru onorariile stabilite prin contract, la terminarea lucrărilor se emit facturi sau chitanțe.

Capitolul 3

Obiectul şi metoda contabilității

3.1. Obiectul contabilității

Obiectul de studiu al contabilității îl reprezintă patrimoniul. Elementele interdependente pentru ca un patrimoniu să existe sunt persoana fizică sau juridică (ca subiect de drepturi şi obligații) şi bunurile economice (ca obiect de drepturi şi obligații economice).

Patrimoniul reprezintă totalitatea drepturilor şi a obligațiilor ce au valoare economică, aparținând unei persoane fizice sau juridice, precum şi bunurile la care se referă.

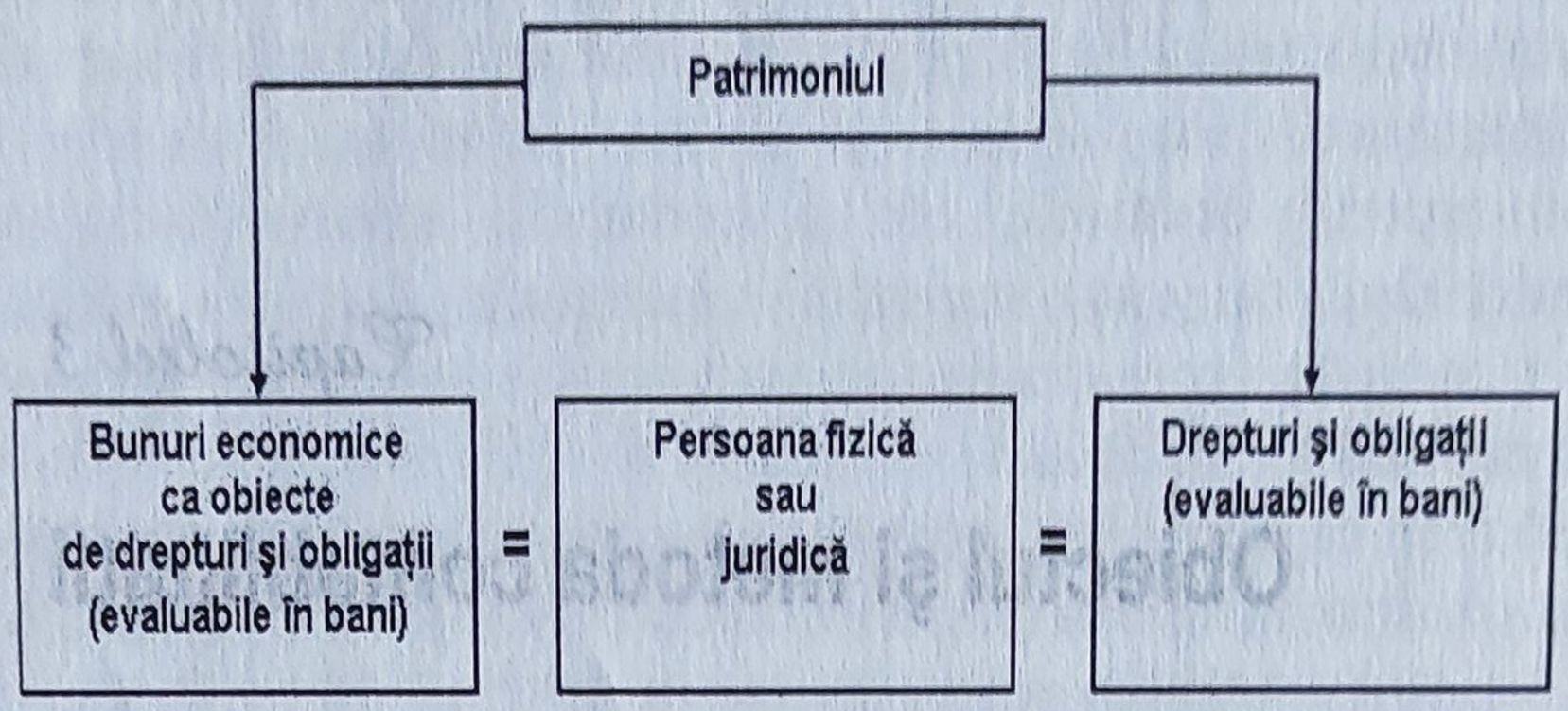
Patrimoniul unei societăți comerciale prezintă următoarele trăsături:

a) este o universalitate juridică, alcătuită dintr-un număr nelimitat de drepturi şi obligații;
b) patrimoniul este unic;
c) patrimoniul este divizibil în mai multe mase de drepturi şi obligații.

În literatura de specialitate se regăsesc următoarele concepții în definirea şi analiza patrimoniului:

- concepția juridică; potrivit acesteia, patrimoniul reprezintă totalitatea drepturilor şi obligațiile cu conținut economic ce aparțin unei persoane;
- concepția economică; potrivit acesteia, patrimoniul reprezintă totalitatea bunurilor economice exprimabile în bani, inclusiv rezultatele folosirii lor, ce aparțin unei persoane;
- concepția mixtă; potrivit acesteia, patrimoniul reprezintă un complex de drepturi şi obligații care au atașate obiectul de drepturi şi obligații, acestea fiind evaluabile în bani.

Ecuaţia patrimoniului se prezintă astfel:



Bunurile economice, ca obiect de drepturi şi obligaţii, formează substanţa materială a patrimoniului, ele având o determinare existenţială (bunurile economice au formă concretă ca structuri, fiind delimitate ca mijloace fixe, produse finite etc.), precum şi o determinare economică, concretizată prin utilitatea şi valoarea lor (utilitate: capacitatea unui bun de a satisface o anumită nevoie; valoare: bunurile economice sunt exprimate în bani).

Drepturile şi obligaţiile exprimă raportul de proprietate, în cadrul cărora se procură şi, respectiv, se gestionează bunurile economice.

Astfel, se distinge un echilibru între valoarea bunurilor economice şi valoarea drepturilor şi obligaţiilor generată de acestea, echilibru ce poate fi evidenţiat cu ajutorul formulei:

Bunuri economice = Drepturi + Obligaţii

La nivelul contabilităţii, pentru urmărirea patrimoniului se au în vedere următoarele structuri:

a) Activul;
b) Pasivul;
c) Cheltuielile;
d) Veniturile;
e) Rezultatele.

Structurile de activ şi de pasiv exprimă şi caracterizează situaţia patrimoniului. Cheltuielile, veniturile şi rezultatele sunt structuri specifice activităţii economice care produc schimbări în masa patrimoniului, pe baza acestora fiind evidenţiate şi delimitate rezultatele obţinute.

Ecuaţiile de echilibru propriu contabilităţii sunt:

a) ecuaţia de echilibru global al patrimoniului:

ACTIV = PASIV

b) ecuația echilibrului intern al patrimoniului:

CHELTUIELI +/ - REZULTAT = VENITURI

Prin reunirea celor două ecuații prezentate mai sus, se obține egalitatea fundamentală a contabilității:

ACTIV + CHELTUIELI = PASIV + VENITURI

Obiectul contabilității îl constituie reflectarea în expresie bănească a bunurilor mobile şi imobile, a disponibilităților şi depozitelor băneşti, a titlurilor de valoare, a drepturilor şi obligațiilor societății comerciale, precum şi a mişcărilor şi modificărilor intervenite în urma operațiunilor patrimoniale efectuate: cheltuielile, veniturile şi rezultatele obținute.

3.2. Metoda contabilității

Metoda contabilității reprezintă calea urmată în vederea cercetării stării şi mişcării patrimoniului, a evidențierii modificărilor şi transformărilor care au loc în structura internă a acestuia.

Principalele trăsături ale obiectului de studiu al contabilității sunt următoarele:

1) reflectă patrimoniul atât sub aspectul utilității şi funcționalității bunurilor economice care îl compun, cât şi sub aspectul raporturilor de proprietate, în cadrul cărora se dobândesc bunurile economice ca obiecte de drepturi şi obligații.

Această trăsătură, cunoscută sub denumirea de ecuația dublei reprezentări, determină conținutul metodei contabilității:

Bunuri economice = Drepturi + Obligații

2) dubla înregistrare este determinată de dubla reprezentare şi de faptul că mişcarea şi transformarea bunurilor economice, în cadrul circuitului economic, generează operații economice şi financiare de transformare dintr-o formă în alta, de trecere dintr-un loc de gestiune în altul etc.

Ecuația specifică dublei înregistrări este următoarea:

Creşterea bunurilor economice + Micşorarea drepturilor şi obligațiilor = Creşterea drepturilor şi obligațiilor + Micşorarea bunurilor economice.

3) reflectă cu ajutorul procedeelor sale sub aspect cifric, exclusiv al operațiunilor valorice intervenite în masa patrimonială. Dovada înfăptuirii acestora se face prin documente justificative;

4) foloseşte procedee care permit înregistrarea existenței şi a mişcării patrimoniului în expresie valorică.

În vederea realizării obiectului contabilității se folosesc mai multe procedee, care se împart în:

- procedee comune tuturor ştiinţelor (observaţia, raţionamentul, comparaţia, clasificarea, analiza, sinteza);
- procedee comune contabilităţii şi altor discipline economice (documentele, evaluarea, calculaţia, inventarierea);
- procedee specifice exclusiv contabilităţii: bilanţul, contul, balanţa de verificare.

Bilanțul conduce la înfăptuirea dublei reprezentări a situației patrimoniului şi a rezultatelor obținute. Astfel, cu ajutorul bilanțului, patrimoniul este prezentat, pe de o parte, sub aspectul destinației economice, pentru care contabilitatea utilizează noțiunea de activ, şi, pe de altă parte, sub aspectul surselor de proveniență, pentru care în contabilitate se foloseşte noțiunea de pasiv.

Contul permite reflectarea fiecărui element patrimonial din punct de vedere al destinației economice şi al surselor de finanțare, precum şi reflectarea modificărilor apărute la fiecare element patrimonial în parte.

Legătura dintre conturi şi bilanț se realizează cu ajutorul balanței de verificare. Prin aceasta se controlează respectarea dublei înregistrări a elementelor patrimoniale, se asigură centralizarea întregii activități economice a unei societăți comerciale, precum şi baza informațională necesară luării deciziilor de către factorii de decizie, în vederea dezvoltării societății.

3.3. Modelarea prin bilanț a situației patrimoniale

Etimologia cuvântului bilanț corespunde cuvântului „bilancio", care îşi are originea în bilancio", însemnând balanță sau cântar, termen ce derivă din adjectivul latin „bilanx", care se regăseşte din secolul al V-lea, având înțelesul, „cu două talere".

În lucrarea *Summa de arithmetica, geometria, proporționi et proporționalita* autorul Luca Pacioli a inclus primul tratat de contabilitate, „Tratactus de compretis et scripturis". Acest tratat cuprinde 36 de capitole cuprinse în 27 de pagini şi este considerat, „piatra milenară în istoria contabilității".

Potrivit autorului, cheia de control a contabilității cu înregistrări în partidă dublă este reprezentată de bilanț. Prin concentrarea rezultatelor în contul de profit sau pierdere, prin extragerea din cartea mare a conturilor încheiate cu solduri debitoare şi separat a celor cu solduri creditoare, adică a conturilor aferente mijloacelor economice şi a surselor de finanțare, prin înscrierea acestora într-un tabel şi însumarea separată a soldurilor din conturile de activ şi a celor de pasiv, Luca Pacioli a instituit bilanțul contabil.

Întocmirea bilanţului contabil presupune înregistrarea în conturi a tuturor operaţiunilor, verificarea exactităţii înregistrărilor în conturile analitice şi sintetice, inventarierea anuală etc.

Bilanţul contabil reflectă, în formă sintetică şi expresie valorică, mijloacele băneşti şi materiale, pe de o parte, şi fondurile ce le acoperă cu resurse, pe de altă parte, şi indică, în final, rezultatele financiare ca expresie a eficienţei activităţii într-o anumită perioadă.

Bilanţul contabil reprezintă o componentă a situaţiilor financiare pe care o societate comercială are obligaţia de a le întruni la finele unui exerciţiu financiar. Bilanţul contabil se poate prezenta sub formă de tablou bilanţier (bilanţ cu secţiuni separate) sau sub formă-listă (diferenţă).

Ecuaţia corespunzătoare tabloului bilanţier este următoarea:

ACTIV = CAPITAL PROPRIU + DATORII

Ecuaţia corespunzătoare formei-listă (diferenţă):

CAPITAL PROPRIU = ACTIV – DATORII

În România, societăţile comerciale sunt obligate să întocmească un bilanţ contabil, care se prezintă sub forma-listă (diferenţă).

3.4. Posturile bilanţiere de activ

Activul indică utilizarea capitalurilor ca bunuri de folosinţă îndelungată, stocuri, creanţe, disponibilităţi şi alte valori.

Activul bilanţier se poate grupa în următoarele categorii:

1. Active imobilizate;
2. Active circulante;
3. Active de regularizare şi asimilate.

1. Activele imobilizate cuprind valorile economice de investiţie a căror perioadă de utilizare şi lichiditate este mai mare de un an, ele alcătuind baza şi mijloacele de acţiune ale unei societăţi. Activele imobilizate se caracterizează prin durabilitatea lor îndelungată, prin repetate participări ale acestora la activitatea economică şi se grupează în:

- imobilizări necorporale;
- imobilizări corporale;
- imobilizări financiare.

Imobilizările necorporale sunt active identificabile nonmonetar, fără suport material, deţinute pentru utilizarea în procesul de producţie sau furnizarea de bunuri/servicii, pentru a fi închiriate altora sau pentru nevoi administrative.

Imobilizările necorporale sunt reprezentate de cheltuielile de constituire, cheltuielile de dezvoltare, concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale şi alte drepturi şi valori similare, fondul comercial şi alte imobilizări necorporale.

Imobilizările corporale cuprind bunurile materiale de folosinţă îndelungată în activitatea unei societăţi şi se regăsesc sub formă de terenuri, construcţii, instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii, precum şi sub formă de mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie.

Imobilizările financiare cuprind valorile financiare investite de către o societate în patrimoniul altor societăţi, sub forma titlurilor de participare, a creanţelor imobilizate, a împrumuturilor acordate şi sub forma altor imobilizări financiare.

2. Activele circulante cuprind valorile economice sub forma stocurilor şi producţiei în curs de execuţie, a creanţelor, a investiţiilor financiare pe termen scurt şi disponibilităţilor băneşti.

In categoria stocurilor se cuprind materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, produsele, mărfurile, ambalajele etc.

Creanţele sunt reprezentate de valorile economice avansate de titularul de patrimoniu unor terţe persoane fizice şi/sau juridice şi pentru care urmează a se primi un echivalent valoric, ce poate fi reprezentat de o sumă de bani, o lucrare sau un serviciu (clienţi, efecte comerciale de primit, avansuri acordate furnizorilor etc.).

Investiţiile financiare pe termen scurt cuprind acele valori economice care sunt folosite în special pentru obţinerea de câştiguri speculative. Disponibilităţile băneşti în lei sau devize se delimitează sub forma numerarului din casierie, disponibilului din conturile curente la bănci, acreditivelor etc.

In categoria **activelor de regularizare şi asimilate** se includ cheltuielile constatate în avans, cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciţii şi primele de rambursare a obligaţiunilor.

3.5. Posturile bilanţiere de pasiv

Pasivul reprezintă totalitatea surselor de finanţare a bunurilor economice. În categoria pasivului bilanţier se includ:

- capitalurile proprii;
- provizioanele;
- datoriile;
- pasivele de regularizare

1. Capitalurile proprii reprezintă interesul rezidual al acţionarilor sau asociaţiilor în activele unei societăţi comerciale, după deducerea datoriilor sale. Într-o altă accepţiune, capitalurile proprii reprezintă partea din capitalul unei

societăţi care corespunde finanţării proprii a bunurilor economice aflate în circuitul patrimonial al societăţii.

Capitalurile proprii cuprind capitalul social, primele legate de capital, rezervele din reevaluare, rezervele, rezultatul raportat, rezultatul exerciţiului şi repartizarea profitului.

2. Provizioanele sunt fonduri constituite la încheierea exerciţiului financiar pe seama cheltuielilor, pentru elementele patrimoniale a căror realizare sau plată este probabilă sau pentru acele cheltuieli care devin exigibile în exerciţiile financiare următoare.

3. Datoriile sunt exprimate de fondurile sau capitalurile furnizate de terţe persoane, fizice şi/sau juridice, pentru care societatea urmează să acorde un echivalent valoric. Datoriile cuprind datorii pe termen mediu şi lung (componentă a capitalurilor permanente) şi datorii pe termen scurt (furnizorii, furnizorii de imobilizări, efectele comerciale de plătit, datoriile salariale, sociale sau fiscale, creditorii, creditele bancare pe termen scurt etc.).

4. În categoria **pasivelor de regularizare şi asimilate** se includ veniturile înregistrate în avans (venituri din chirii, taxe şi dobânzi încasate anticipat).

3.6. Tipuri de modificări privind activul şi pasivul patrimonial

Indiferent de complexitatea operaţiunilor economice şi financiare sub aspectul naturii şi conţinutului economic al acestora, tipurile de modificări patrimoniale sunt în număr de patru, şi anume:

1) modificări care afectează exclusiv activul bilanţului, în sensul creşterii unui element de activ şi în acelaşi timp şi cu aceiaşi sumă, micşorarea unui alt element de activ, totalul activului rămânând nemodificat, egalitatea bilanţieră menţinându-se:

$$\mathbf{A + x - x = P}$$

2) modificări care afectează exclusiv pasivul bilanţului, în sensul creşterii unui element de pasiv şi în acelaşi timp şi cu aceeaşi sumă, micşorarea unui alt element de pasiv, totalul pasivului rămânând nemodificat, egalitatea bilanţieră menţinându-se:

$$\mathbf{A = P + Y - Y}$$

3) modificări care afectează atât activul, cât şi pasivul bilanțului, în sensul creşterii unui element de activ şi concomitent, şi cu aceeaşi sumă, creşterea unui element de pasiv, totalul activului şi pasivului mărindu-se cu suma respectivă. Egalitatea bilanțieră se menține:

$$\boxed{A + Z = P + Z}$$

4) modificări care afectează atât activul, cât şi pasivul bilanțului, în sensul reducerii unui element de activ şi în acelaşi timp, şi cu aceeaşi valoare, reducerea unui element de pasiv, totalul activului şi pasivului micşorându-se cu suma respectivă. Egalitatea bilanțieră se menține:

$$\boxed{A - W = P - W}$$

Capitolul 4

Contul – procedeu de bază al contabilității

4.1. Clasificarea conturilor

Contul este procedeul de bază al contabilității prin intermediul căruia se reflectă existența și mișcarea fiecărui element patrimonial, de activ sau de pasiv, ca efect al modificărilor produse de operațiunile economice și financiare care au loc într-o anumită perioadă de gestiune.

Contul preia existentul de activ și de pasiv din bilanțul de la începutul perioadei de gestiune și evidențiază modificările elementelor patrimoniale produse de operațiunile economico-financiare.

Totalitatea conturilor folosite în contabilitatea curentă a unei societăți comerciale, pentru reflectarea obiectului său de studiu, formează sistemul conturilor.

Conturile îndeplinesc un complex de funcții, și anume:

a) funcția economică. Aceasta constă în aceea că fiecare cont reflectă un anumit bun economic, sursă de finanțare, proces economic ori rezultat financiar ce determină conținutul economic al contului respectiv;
b) funcția statistică. Aceasta constă în furnizarea de date și informații care stau la baza calculării unor indicatori statistici;
c) funcția de calcul. Pe baza acestei funcții se calculează situația fiecărui element patrimonial în diferitele momente ale activității economice, rezultatele financiare etc.;
d) funcția de control. Datele și informațiile furnizate de conturi permit controlul integrității patrimoniului, controlul cheltuielilor etc.;
e) funcția de grupare și sistematizare. În conturi sunt înregistrate bunurile economice, sursele de finanțare și procesele economice pe elemente omogene. De asemenea, sunt înregistrate distinct operațiunile economico-financiare care conduc la apariția de

modificări, în sensul creşterii, majorării, de cele care determină scăderi, micşorării, corespunzătoare aceluiaşi element patrimonial;

f) funcţia contabilă. Aceasta constă în faptul că fiecărui cont de activ sau de pasiv, deschis în funcţie de conţinutul economic al acestuia, îi sunt stabilite reguli precise de folosire, care permit înregistrarea corectă în contabilitate a operaţiunilor economice şi financiare.

Clasificarea conturilor se poate realiza după conţinutul economic, după funcţia contabilă, după sfera de cuprindere şi din punct de vedere al finalităţii informaţiilor furnizate.

În funcţie de conţinutul economic, conturile se împart în conturi de mijloace economice, conturi de surse de finanţare, conturi de procese economice şi conturi de rezultate.

După funcţia contabilă, conturile se împart în conturi de activ, conturi de pasiv şi conturi bifuncţionale.

În funcţie de sfera de cuprindere, conturile se împart în conturi sintetice şi conturi analitice.

Din punct de vedere al informaţiilor furnizate, conturile se împart în conturi de gestiune externă (conturi ce furnizează informaţii din bilanţ) şi conturi de gestiune internă (conturi de gestiune).

4.2. Forma şi structura conturilor

Având în vedere că modificările pe care le suferă elementele patrimoniale de activ şi de pasiv, reflectate prin intermediul conturilor, constau în creşteri şi, respectiv, micşorări, s-a considerat că forma care permite înregistrarea separată a celor două feluri de modificări, pentru a putea cunoaşte totalul fiecăreia dintre ele, este forma bilaterală. Aceasta poate fi reprezentată sub forma literei „T".

În acest fel, se înregistrează într-o parte a contului creşterile, care se adună între ele, iar în partea opusă, micşorările, care se adună, de asemenea, între ele.

Convenţional, s-a stabilit ca în cazul conturilor de bunuri economice, existentul iniţial şi creşterile să se înregistreze în partea stângă, iar micşorările, în partea dreaptă; în cazul conturilor cu ajutorul cărora sunt evidenţiate sursele de finanţare, existentul iniţial şi creşterile se evidenţiază în partea dreaptă, iar micşorările în partea stângă.

Elementele care formează structura unui cont sunt următoarele:

a) denumirea sau titlul contului;
b) explicaţia operaţiunilor economice şi financiare înregistrate în cont;
c) debitul sau creditul contului;
d) mişcarea sau rulajul contului;
e) soldul contului.

a) Denumirea sau titlul contului indică numele elementului patrimonial a cărui evidență se ține cu ajutorul contului respectiv (ex.: materii prime, materiale consumabile, clienți, furnizori etc.). Fiecare cont are un simbol cifric a cărui folosire conduce la ușurarea muncii profesionistului contabil.

b) Explicația operațiunilor economice și financiare înregistrate în cont are ca scop cunoașterea anumitor date în legătură cu operația respectivă, în vederea identificării cu ușurință a acesteia, a înțelegerii sensului și conținutului ei.

c) Debitul sau creditul contului indică denumirea celor două părți opuse ale contului, care permit separarea celor două tipuri de modificări (creşterile şi micşorările) pe care le determină operațiunile economico-financiare care se înregistrează în contabilitate. Convențional s-a stabilit ca partea stângă să fie denumită debit, iar partea dreaptă, credit. Semnificația acestor două noțiuni trebuie înțeleasă în raport de conținutul economic al contului, care determină funcția contabilă.

d) Totalul sumelor înregistrate într-o perioadă de gestiune în debitul sau creditul unui cont, ca urmare a creşterilor şi micşorărilor determinate de operațiunile economico-financiare ce se produc în volumul şi structura elementului patrimonial, pentru care s-a deschis contul respectiv, poartă denumirea de mişcarea sau rulajul contului. La nivelul unui cont poate exista fie numai rulaj debitor, fie numai rulaj creditor, fie şi rulaj debitor şi rulaj creditor.

Atunci când o sumă este înregistrată în debitul unui cont, înseamnă că s-a efectuat debitarea acestuia; când o sumă este înregistrată în creditul unui cont, înseamnă că s-a efectuat creditarea acestuia. Prin totalizarea sumelor evidențiate în debitul contului se obține totalul sumelor debitoare; prin totalizarea sumelor evidențiate în creditul contului se obține totalul sumelor creditoare.

e) Existentul valoric la un moment dat, corespunzător unui element patrimonial pentru care s-a deschis un cont, poartă denumirea de soldul contului. Acesta se determină ca diferența între totalul sumelor debitoare şi totalul sumelor creditoare, preluând semnul totalului mai mare.

Rezultă următoarele trei situații posibile:

1. Total sume debitoare (Tsd) > Total sume creditoare (Tsc) $\Rightarrow$ sold final debitor (Sd).

2. Total sume debitoare (Tsd) < Total sume creditoare (Tsc) $\Rightarrow$ sold final creditor (Sc).

3. Total sume debitoare (Tsd) = Total sume creditoare (Tsc) $\Rightarrow$ cont soldat (0).

4.3. Regulile de funcționare a conturilor

Ca urmare a efectuării de operațiuni economico-financiare care au loc în cursul unei perioade de gestiune, bunurile economice şi sursele de finanțare suferă modificări, în sensul creşterii sau micşorării acestora.

Regulile de funcționare a conturilor sunt următoarele:

Regula nr. 1: Conturile de activ încep să funcționeze prin a se debita şi se debitează cu existentele de activ, iar conturile de pasiv încep să funcționeze prin a se credita, şi se creditează cu existentele de pasiv.

Regula nr. 2. Conturile de activ se mai debitează cu majorările, creşterile, intrările etc. elementelor de activ, iar conturile de pasiv se mai creditează cu majorările, creşterile etc. elementelor de pasiv.

Regula nr. 3. Conturile de activ se creditează cu micşorările, diminuările, ieşirile etc. elementelor de activ, iar conturile de pasiv se debitează cu micşorările, diminuările etc. elementelor de pasiv.

Regula nr. 4. Conturile de activ au întotdeauna sold final debitor sau sunt soldate (au sold 0), iar conturile de pasiv au întotdeauna sold final creditor sau sunt soldate (au sold 0).

Sintetizând, regulile de funcționare ale conturilor pot fi formulate după cum urmează:

1. Conturile de activ încep să funcționeze prin a se debita şi se debitează cu existentul şi creşterile de activ, creditându-se cu micşorările de activ; la sfârşitul exercițiului financiar au întotdeauna sold final debitor sau sunt soldate.
2. Conturile de pasiv încep să funcționeze prin a se credita şi se creditează cu existentul şi creşterile de pasiv, debitându-se cu micşorările de pasiv; la sfârşitul exercițiului financiar au întotdeauna sold final creditor sau sunt soldate.

4.4. Conturile sintetice şi analitice

Înregistrarea operațiunilor economico-financiare consemnate în documente se efectuează cronologic şi sistematic. Înregistrarea cronologică presupune înregistrarea documentelor în contabilitate, fie după data întocmirii lor, fie după data intrării în societate. Înregistrarea sistematică presupune înregistrarea operațiunilor economice în debitul unor conturi şi creditul altor conturi, denumite conturi corespondente.

Evidențierea pe documentele primare a conturilor corespondente, sub formă de formulă contabilă, în care urmează a se realiza înregistrarea operațiunilor economico-financiare, se numeşte contare.

În vederea reflectării cât mai exacte a conținutului elementelor patrimoniale dintr-o societate, conturile se grupează în conturi sintetice și conturi analitice.

Conturile sintetice sunt reprezentate de conturile cu ajutorul cărora sunt reflectate bunurile economice, procesele economice, sursele de finanțare, acestea fiind grupate după caracteristici generale.

Conturile analitice sunt utilizate în vederea reflectării în același timp, a părților componente ale elementelor patrimoniale înregistrate în conturile sintetice, după însușirile lor specifice.

Corelația existentă între conturile sintetice și cele analitice:

- conduce la crearea unei posibilități de autocontrol asupra exactității informațiilor înregistrate în contabilitate;
- conduce la desprinderea concluziei că informațiile din contabilitatea sintetică reprezintă totalul informațiilor furnizate de contabilitatea analitică.

Pentru a înțelege utilitatea conturilor analitice și legătura dintre acestea și conturile sintetice, am în vedere următorul exemplu: *„Societatea comercială „X" SA are o datorie față de furnizori de 100.000 de lei."*

Evident că, pentru managementul unei societăți comerciale, este importantă cunoașterea datoriei globale față de furnizori. Dar, la fel de importantă este și prezentarea structurii datoriei globale, adică, se impune a se preciza care este datoria față de fiecare furnizor în parte, totalul datoriilor individuale fiind de 100.000 de lei.

4.5. Formula și articolul contabil

Formula contabilă reprezintă expresia raportului de echilibru stabilit între conturile corespondente, pe baza dublei înregistrări a operațiunilor economico-financiare.

Formula contabilă cuprinde:

- denumirea sau simbolul contului corespondent debitor;
- denumirea sau simbolul contului corespondent creditor;
- semnul „=" între cele două denumiri sau simboluri ale conturilor prevăzute anterior;
- mărimea valorică a operațiunii economice sau financiare.

Contul corespondent debitor	=	**Contul corespondent creditor**	**Suma în lei**

Exemplu:

Se dau în consum materii prime în valoare de 10.000 de lei.

Cont corespondent debitor = Cheltuieli cu materii prime

Cont corespondent creditor = Materii prime

Valoarea operațiunii economice = 10.000 de lei

Cheltuieli cu materii prime = Materii prime 10.000 lei

În raport de numărul elementelor patrimoniale pe care le presupune o operațiune economico-financiară, formulele contabile pot fi:

- formule contabile simple: acestea presupun debitarea unui singur cont şi creditarea unui singur cont;
- formule contabile compuse: acestea presupun debitarea a două sau mai multor conturi şi creditarea unui singur cont, debitarea unui singur cont şi creditarea a două sau mai multor conturi, debitarea a două sau mai multor conturi şi creditarea a două sau mai multor conturi.

Într-o formulă compusă apare întotdeauna semnul „%”. Acest semn are semnificația de a arăta că sunt mai multe conturi care se debitează sau că sunt mai multe conturi care se creditează.

După scopul pentru care se întocmesc, formulele contabile se împart în:

- formule contabile curente, care servesc la evidențierea operațiunilor economico-financiare curente;
- formule contabile de stornare, care servesc la corectarea sau anularea formulelor contabile curente sau eronat întocmite anterior.

Formulele contabile de stornare sunt:

– formule contabile de stornare în roşu, în care anularea sau corectarea se realizează prin repetarea formulei eronate, însă cu înscrierea sumei în roşu (chenar). Suma evidențiată în roşu sau chenar înseamnă că este vorba despre o sumă luată în calcul cu semnul „–” (minus).

Exemplu:

Valoarea materiilor prime date în consum este de 5.000 de lei şi nu de 10.000 de lei, cum s-a înregistrat eronat în contabilitate.

- operațiunea înregistrată eronat
  Cheltuieli cu materiile prime = Materii prime 10.000 de lei
- anularea înregistrării inițiale prin stornare în roşu
  Cheltuieli cu materiile prime = Materii prime 10.000 de lei
- înregistrarea formulei contabile corecte
  Cheltuieli cu materiile prime = Materii prime 5.000 lei

– formule contabile de stornare în negru, în care anularea sau corectarea se realizează prin inversarea poziției deținute de conturi în cadrul corespondenței.

Exemplu:

Valoarea materiilor prime date în consum este de 5.000 de lei şi nu de 10.000 de lei, cum s-a înregistrat eronat în contabilitate.

- operațiunea înregistrată eronat
  Cheltuieli cu materiile prime = Materii prime 10.000 de lei
- anularea înregistrării inițiale prin stornarea în negru
  Materii prime = Cheltuieli cu materiile prime 10.000 de lei
- înregistrarea formulei contabile corecte
  Cheltuieli cu materiile prime = Materii prime 5.000 de lei

4.6. Prezentarea planului de conturi general

Îndeplinirea obiectivelor ce revin contabilității se realizează şi prin intermediul planului de conturi general.

Planul de conturi general conține nouă clase de conturi simbolizate cu o cifră, grupe de conturi simbolizate cu două cifre, conturi sintetice de gradul I simbolizate cu trei cifre şi conturi sintetice de gradul al II-lea simbolizate cu patru cifre.

Clasele de conturi 1-8 aparțin contabilității financiare, fiind grupate în clase de conturi bilanțiere (clasele 1-5: conturi de capitaluri, conturi de imobilizări, conturi de stocuri şi producție în curs de execuție, conturi de terți, conturi de trezorerie), în clase de conturi de rezultate (clasele 6-7: conturi de cheltuieli şi conturi de venituri) şi conturi speciale (clasa 8). Clasa a 9-a aparține contabilității de gestiune.

Pentru înțelegerea şi utilizarea planului de conturi general se impune căutarea unor puncte de sprijin, în vederea sporirii accesibilității persoanelor care doresc să-şi însuşească cunoştințe de contabilitate.

Astfel:

a) conturile de venituri se regăsesc în clasa a 7-a, cu excepția contului „Venituri înregistrate în avans", simbol cont 472, care se regăseşte în clasa a 4-a, „Conturi de terți";
b) conturile de cheltuieli se regăsesc în clasa a 6-a, cu excepția conturilor „Cheltuieli înregistrate în avans", simbol cont 471, care se regăseşte în clasa a 4-a „Conturi de terți" şi „Cheltuieli de constituire", simbol cont 201, care se regăseşte în clasa a 2-a „Conturi de imobilizări";

c) dacă în cadrul unei grupe, conturile sintetice de gradul I nu sunt în totalitate cu funcţia contabilă de activ sau pasiv, separarea se face prin ultima cifră a simbolului cifric, aceasta fiind 9 (ex. grupa 40 „Furnizori şi conturi asimilate" conţine conturi de pasiv, cu excepţia contului 409 „Furnizori debitori" care este un cont ce are funcţie contabilă de activ; grupa 41 „Clienţi şi conturi asimilate" conţine conturi de activ, cu excepţia contului 419 „Clienţi-creditori", care este un cont ce are funcţie contabilă de pasiv etc.);
d) conturile claselor a 6-a şi a 7-a, „Conturi de cheltuieli", respectiv „Conturi de venituri" sunt simbolizate de aşa manieră, încât să se asigure o corelaţie de obiect privind natura resurselor utilizate şi rezultatele obţinute;
e) existenţa unui paralelism între conturile de imobilizări şi de amortizare:

Conturi de imobilizări	Simbol cont	Conturi de amortizare	Simbol cont
Cheltuieli de constituire	201	Amortizarea cheltuielilor de constituire	2801
Cheltuieli de dezvoltare	203	Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare	2803
Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori asimilate	205	Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale şi altor drepturi şi valori asimilate	2805
Fond comercial	207	Amortizarea fondului comercial	2807
Alte imobilizări necorporale	208	Amortizarea altor imobilizări necorporale	2808
Terenuri şi amenajări de terenuri	211	Amortizarea amenajărilor de terenuri	2811
Construcţii	212	Amortizarea construcţiilor	2812
Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii	213	Amortizarea instalaţiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	2813
Mobilier, aparatură birotică, echipament de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale	214	Amortizarea altor imobilizări corporale	2814

f) existența unui paralelism între conturile de imobilizări și cele privind ajustarea imobilizărilor:

Conturi de imobilizări	Simbol cont	Conturi de ajustări	Simbol cont
Cheltuieli de constituire	201	Nu există cont de ajustări	–
Cheltuieli de dezvoltare	203	Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare	2903
Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și valori asimilate	205	Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și altor drepturi și valori asimilate	2905
Fond comercial	207	Ajustări pentru deprecierea fondului comercial	2907
Alte imobilizări necorporale	208	Ajustări privind deprecierea altor imobilizări necorporale	2908
Terenuri și amenajări de terenuri	211	Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri	2911
Construcții	212	Ajustări pentru deprecierea construcțiilor	2912
Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații	213	Ajustări pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	2913
Mobilier, aparatură birotică, echipament de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale	214	Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale	2914

g) existența unui paralelism între conturile de stocuri și conturile de cheltuieli corespunzătoare:

Conturi de stocuri	Simbol cont	Conturi de cheltuieli	Simbol cont
Materii prime	301	Cheltuieli cu materiile prime	601
Materiale auxiliare	3021	Cheltuieli cu materiale auxiliare	6021
Combustibili	3022	Cheltuieli cu combustibilul	6022
Materiale pentru ambalat	3023	Cheltuieli privind materialele de ambalat	6023
Piese de schimb	3024	Cheltuieli privind piesele de schimb	6024
Furaje	3026	Cheltuieli privind furajele	6026
Semințe și materiale de plantat	3025	Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat	6025
Alte materiale consumabile	3028	Cheltuieli privind alte materiale	6028
Materiale de natura obiectelor de inventar	303	Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	603

h) existența unui paralelism între conturile de stocuri și conturile de diferențe de preț:

Conturi de stocuri	Simbol cont	Conturi de diferențe de preț	Simbol cont
Materii prime	301	Diferențe de preț de materii prime și materiale	308
Materiale consumabile	302	Diferențe de preț la materiile prime și materiale	308
Produse	grupa 34 (conturi 341, 345, 346)	Diferențe de preț la produse	348
Animale şi păsări	361	Diferențe de preț la animale și păsări	368
Mărfuri	371	Diferențe de preț la mărfuri	378
Ambalaje	381	Diferențe de preț la ambalaje	388

i) conturile ce evidențiază amortizarea imobilizărilor au pe poziția a doua din simbolul contului cifra 8:
j) conturile ce evidențiază ajustări pentru depreciere, evidențiate în clasele a 2-a, a 3-a, a 4-a şi a 5-a, pot fi uşor identificate, deoarece ele au cifra 9 pe poziția a doua din simbolul contului.

Exemplele de mai sus nu sunt exhaustive.

Planul de conturi cuprinde următoarele conturi:

CLASA 1 – CONTURI DE CAPITALURI

10. CAPITAL ŞI REZERVE

101. Capital
1011. Capital subscris nevărsat (P)
1012. Capital subscris vărsat (P)
1015. Patrimoniul regiei (P)
1016. Patrimoniul public (P)
104. Prime de capital
1041. Prime de emisiune (P)
1042. Prime de fuziune/divizare (P)
1043. Prime de aport (P)
1044. Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni (P)
105. Rezerve din reevaluare (P)
106. Rezerve
1061. Rezerve legale(P)

1063. Rezerve statutare sau contractuale (P)
1064. Rezerve de valoare justă (P)
1065. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (P)
1068. Alte rezerve (P)
107. Rezerve din conversie (A/P)
108. Interese minoritare
1081. Interese minoritare – rezultatul exercițiului financiar (A/P)
1082. Interese minoritare – alte capitaluri proprii (A/P)
109. Acțiuni proprii
1091. Acțiuni proprii deținute pe termen scurt (A)
1092. Acțiuni proprii deținute pe termen lung (A)

11. REZULTATUL REPORTAT

117. Rezultatul reportat
1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită (A/P)
1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29 (A/P)
1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P)
1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene (A/P)

12. REZULTATUL EXERCIȚIULUI FINANCIAR

121. Profit sau pierdere (A/P)
129. Repartizarea profitului (A)

13. SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII

131. Subvenții guvernamentale pentru investiții (P)
132. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții (P)
133. Donații pentru investiții (P)
134. Plusuri de inventar de natura imobilizărilor (P)
138. Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții (P)

14. CÂȘTIGURI SAU PIERDERI LEGATE DE EMITEREA, RĂSCUMPĂRAREA, VÂNZAREA, CEDAREA CU TITLU GRATUIT SAU ANULAREA INSTRUMENTELOR DE CAPITALURI PROPRII

141. Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (P)
149. Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (A).

15. PROVIZIOANE

151. Provizioane

1511. Provizioane pentru litigii (P)

1512. Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor (P)

1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea (P)

1514. Provizioane pentru restructurare (P)

1515. Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare (P)

1516. Provizioane pentru impozite (P)

1518. Alte provizioane (P)

16. ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE

161. Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni

1614. Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat (P)

1615. Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de bănci (P)

1617. Împrumuturi interne din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat (P)

1618. Alte împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni (P)

162. Credite bancare pe termen lung

1621. Credite bancare pe termen lung (P)

1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenţă (P)

1623. Credite externe guvernamentale (P)

1624. Credite bancare externe garantate de stat (P)

1625. Credite bancare externe garantate de bănci (P)

1626. Credite de la trezoreria statului (P)

1627. Credite bancare interne garantate de stat (P)

166. Datorii care privesc imobilizările financiare

1661. Datorii faţă de entităţile afiliate (P)

1663. Datorii faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare (P)

167. Alte împrumuturi şi datorii asimilate (P)

168. Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate

1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni (P)

1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung (P)

1685. Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile afiliate (P)

1686. Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare (P)

1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate (P)

169. Prime privind rambursarea obligaţiunilor (A)

CLASA 2 – CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20. IMOBILIZĂRI NECORPORALE

201. Cheltuieli de constituire (A)
203. Cheltuieli de dezvoltare (A)
205. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare (A)
207. Fond comercial
2071. Fond comercial pozitiv (A)
2075. Fond comercial negativ (P)
208. Alte imobilizări necorporale (A)

21. IMOBILIZĂRI CORPORALE

211. Terenuri și amenajări de terenuri
2111. Terenuri (A)
2112. Amenajări de terenuri (A)
212. Construcții (A)
213. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații
2131. Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru) (A)
2133. Mijloace de transport (A)
2134. Animale și plantații (A)
214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale (A)

23. IMOBILIZĂRI ÎN CURS ȘI AVANSURI PENTRU IMOBILIZĂRI

231. Imobilizări corporale în curs de execuție (A)
232. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale (A)
233. Imobilizări necorporale în curs de execuție (A)
234. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale (A)

26. IMOBILIZĂRI FINANCIARE

261. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (A)
263. Interese de participare (A)
264. Titluri puse în echivalență (A)
265. Alte titluri imobilizate (A)
267. Creanțe imobilizate
2671. Sume datorate de entitățile afiliate (A)
2672. Dobânda aferentă sumelor datorate de entitățile afiliate (A)
2673. Creanțe legate de interesele de participare (A)
2674. Dobânda aferentă creanțelor legate de interesele de participare (A)
2675. Împrumuturi acordate pe termen lung (A)
2676. Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung (A)
2678. Alte creanțe imobilizate (A)
2679. Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate (A)

269. *Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare*
2691. *Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţile afiliate (P)*
2692. *Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare (P)*
2693. *Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare (P)*

28. *AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE*

280. *Amortizări privind imobilizările necorporale*
2801. *Amortizarea cheltuielilor de constituire (P)*
2803. *Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare (P)*
2805. *Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare (P)*
2807. *Amortizarea fondului comercial (P)*
2808. *Amortizarea altor imobilizări necorporale (P)*

281. *Amortizări privind imobilizările corporale*
2811. *Amortizarea amenajărilor de terenuri (P)*
2812. *Amortizarea construcţiilor (P)*
2813. *Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor (P)*
2814. *Amortizarea altor imobilizări corporale (P)*

29. *AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR*

290. *Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale*
2903. *Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare (P)*
2905. *Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare (P)*
2907. *Ajustări pentru deprecierea fondului comercial (P)*
2908. *Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale (P)*

291. *Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale*
2911. *Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri (P)*
2912. *Ajustări pentru deprecierea construcţiilor (P)*
2913. *Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor (P)*
2914. *Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale (P)*

293. *Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie*
2931. *Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuţie (P)*
2933. *Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie (P)*

296. Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare (P)
2961. Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate (P)
2962. Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare (P)
2963. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate (P)
2964. Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entităţile afiliate (P)
2965. Ajustări pentru pierderea de valoare a creanţelor legate de interesele de participare (P)
2966. Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung (P)
2968. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanţe imobilizate (P)

CLASA 3 – CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE

30. STOCURI DE MATERII PRIME ŞI MATERIALE
301. Materii prime (A)
302. Materiale consumabile
3021. Materiale auxiliare (A)
3022. Combustibili (A)
3023. Materiale pentru ambalat (A)
3024. Piese de schimb (A)
3025. Seminţe şi materiale de plantat (A)
3026. Furaje (A)
3028. Alte materiale consumabile (A)
303. Materiale de natura obiectelor de inventar (A)
308. Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale (A/P)
33. PRODUCŢIA ÎN CURS DE EXECUŢIE
331. Produse în curs de execuţie (A)
332. Lucrări şi servicii în curs de execuţie (A)
34. PRODUSE
341. Semifabricate (A)
345. Produse finite (A)
346. Produse reziduale (A)
348. Diferenţe de preţ la produse (A/P)
35. STOCURI AFLATE LA TERŢI
351. Materii şi materiale aflate la terţi (A)
354. Produse aflate la terţi (A)
356.Animale aflate la terţi (A)

357. Mărfuri aflate la terţi (A)
358. Ambalaje aflate la terţi (A)
36. ANIMALE
361. Animale şi păsări (A)
368. Diferenţe de preţ la animale şi păsări (A/P)
37. MĂRFURI
371. Mărfuri (A)
378. Diferenţe de preţ la mărfuri (A/P)
38. AMBALAJE
381. Ambalaje (A)
388. Diferenţe de preţ la ambalaje (A/P)
39. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE
391. Ajustări pentru deprecierea materiilor prime (P)
392. Ajustări pentru deprecierea materialelor
3921. Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile (P)
3922. Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar (P)
393. Ajustări pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie (P)
394. Ajustări pentru deprecierea produselor
3941. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor (P)
3945. Ajustări pentru deprecierea produselor finite (P)
3946. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale (P)
395. Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi
3951. Ajustări pentru deprecierea materiilor şi materialelor aflate la terţi (P)
3952. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terţi (P)
3953. Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terţi (P)
3954. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terţi (P)
3956. Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terţi (P)
3957. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terţi (P)
3958. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terţi (P)
396. Ajustări pentru deprecierea animalelor (P)
397. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor (P)
398. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor (P)

CLASA 4 – CONTURI DE TERȚI

40. FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE

401. Furnizori (P)
403. Efecte de plătit (P)
404. Furnizori de imobilizări (P)
405. Efecte de plătit pentru imobilizări (P)
408. Furnizori – facturi nesosite (P)
409. Furnizori – debitori
4091. Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor (A)
4092. Furnizori-debitori pentru prestări de servicii şi executări de lucrări (A)

41. CLIENȚI ŞI CONTURI ASIMILATE

411. Clienți
4111. Clienți (A)
4118. Clienți incerți sau în litigiu (A)
413. Efecte de primit de la clienți (A)
418. Clienți – facturi de întocmit (A)
419. Clienți – creditori (P)

42. PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE

421. Personal – salarii datorate (P)
423. Personal – ajutoare materiale datorate (P)
424. Prime reprezentând participarea personalului la profit (P)
425. Avansuri acordate personalului (A)
426. Drepturi de personal neridicate (P)
427. Reținere din salarii datorate terților (P)
428. Alte datorii şi creanțe în legătură cu personalul
4281. Alte datorii în legătură cu personalul (P)
4282. Alte creanțe în legătură cu personalul (A)

43. ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE

431. Asigurări sociale
4311. Contribuția unității la asigurările sociale (P)
4312. Contribuția personalului la asigurările sociale (P)
4313. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (P)
4314. Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate (P)
437. Ajutor de şomaj
4371. Contribuția unității la fondul de şomaj (P)
4372. Contribuția personalului la fondul de şomaj (P)

438. Alte datorii si creanţe sociale
4381. Alte datorii sociale (P)
4382. Alte creanţe sociale (A)
44. BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE
441. Impozitul pe profit/venit
4411. Impozitul pe profit (P)
4418. Impozitul pe venit (P)
442. Taxa pe valoarea adăugată
4423. TVA de plată (P)
4424. TVA de recuperat (A)
4426. TVA deductibilă (A)
4427. TVA colectată (P)
4428. TVA neexigibilă (A/P)
444. Impozitul pe venituri de natura salariilor (P)
445. Subvenţii
4451. Subvenţii guvernamentale (A)
4452. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii (A)
4458. Alte sume primite cu caracter de subvenţii (A)
446. Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (P)
447. Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate (P)
448. Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului
4481. Alte datorii faţă de bugetul statului (P)
4482. Alte creanţe privind bugetul statului (A)
45. GRUP ŞI ACŢIONARI/ASOCIAŢI
451. Decontări între entităţile afiliate
4511. Decontări între entităţile afiliate (A/P)
4518. Dobânzi aferente decontărilor între entităţile afiliate (A/P)
453. Decontări privind interesele de participaţie
4531. Decontări privind interesele de participaţie (A/P)
4538. Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participaţie (A/P)
455. Sume datorate acţionarilor/asociaţilor
4551. Acţionari/asociaţi – conturi curente (P)
4558. Acţionari/asociaţi – dobânzi la conturi curente (P)
456. Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul (A/P)
457. Dividende de plată (P)
458. Decontări din operaţii în participaţie
4581. Decontări din operaţii în participaţie – pasiv (P)
4582. Decontări din operaţii în participaţie – activ (A)

46. DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI

461. Debitori diverşi (A)

462. Creditori diverşi (P)

47. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE

471. Cheltuieli înregistrate în avans (A)

472. Venituri înregistrate în avans (P)

473. Decontări din operații în curs de clarificare (A/P)

48. DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂȚII

481. Decontări între unitate şi subunități (A/P)

482. Decontări între subunități (A/P)

49. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR

491. Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți (P)

495. Ajustări pentru deprecierea creanțelor – decontări în cadrul grupului şi cu acționarii/asociații (P)

496. Ajustări pentru deprecierea creanțelor – debitori diverşi (P)

CLASA 5 – CONTURI DE TREZORERIE

50. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT

501. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (A)

505. Obligațiuni emise şi răscumpărate (A)

506. Obligațiuni (A)

508. Alte investiții pe termen scurt şi creanțe asimilate

5081. Alte titluri de plasament (A)

5088. Dobânzi la obligațiuni şi titluri de plasament (A)

509. Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt

5091. Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate (P)

5092. Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt (P)

51. CONTURI LA BĂNCI

511. Valori de încasat (A)

5112. Cecuri de încasat (A)

5113. Efecte de încasat (A)

5114. Efecte remise spre scontare (A)

512. Conturi curente la bănci

5121. Conturi la bănci în lei (A)

5124. Conturi la bănci în valută (A)

5125. Sume în curs de decontare (A)

518. Dobânzi

5186. Dobânzi de plătit (P)

5187. Dobânzi de încasat (A)

519. Credite bancare pe termen scurt

5191. Credite bancare pe termen scurt (P)

5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă (P)

5193. Credite externe guvernamentale (P)

5194. Credite externe garantate de stat (P)

5195. Credite externe garantate de bănci (P)

5196. Credite de la trezoreria statului (P)

5197. Credite interne garantate de stat (P)

5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt (P)

53. CASA

531. Casa

5311. Casa în lei (A)

5314. Casa în valută (A)

532. Alte valori

5321. Timbre fiscale şi poştale (A)

5322. Bilete de tratament şi odihnă (A)

5323. Tichete şi bilete de călătorie (A)

5328. Alte valori (A)

54. ACREDITIVE

541. Acreditive

5411. Acreditive în lei (A)

5412. Acreditive în valută (A)

542. Avansuri de trezorerie

58. VIRAMENTE INTERNE

581. Viramente interne (A/P)

59. AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE

591. Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate (P)

595. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor emise şi răscumpărate (P)

596. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor (P)

598. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate (P)

CLASA 6 – CONTURI DE CHELTUIELI

60. CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE

601. Cheltuieli cu materiile prime

602. Cheltuieli cu materialele consumabile

6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare

6022. Cheltuieli privind combustibilul

6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat

6024. Cheltuieli privind piesele de schimb

6025. Cheltuieli privind semințele şi materialele de plantat

6026. Cheltuieli privind furajele

6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile

603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar

604. Cheltuieli privind materialele nestocate

605. Cheltuieli privind energia şi apa

606. Cheltuieli privind animalele şi păsările

607. Cheltuieli privind mărfurile

608. Cheltuieli privind ambalajele

61. CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI

611. Cheltuieli cu întreținerea şi reparațiile

612. Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile

613. Cheltuieli cu primele de asigurare

614. Cheltuieli cu studiile şi cercetările

62. CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI

621. Cheltuieli cu colaboratorii

622. Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile

623. Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate

624. Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal

625. Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări

626. Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații

627. Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate

628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți

63. CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ŞI VĂRSĂMINTE ASIMILATE

635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe si vărsăminte asimilate

64. CHELTUIELI CU PERSONALUL

641. Cheltuieli cu salariile personalului

642. Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților

645. Cheltuieli privind asigurările şi protecția socială

6451. Contribuţia unităţii la asigurările sociale
6452. Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj
6453. Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
6458. Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

65. ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE

654. Pierderi din creanţe şi debitori diverşi
658. Alte cheltuieli de exploatare
6581. Despăgubiri, amenzi şi penalităţi
6582. Donaţii şi subvenţii acordate
6583. Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital
6588. Alte cheltuieli de exploatare

66. CHELTUIELI FINANCIARE

663. Pierderi din creanţe legate de participaţii
664. Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate
6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
6642. Pierderi din investiţiile pe termen scurt cedate
665. Cheltuieli din diferenţe de curs valutar
666. Cheltuieli privind dobânzile
667. Cheltuieli privind sconturile acordate
668. Alte cheltuieli financiare

67. CHELTUIELI EXTRAORDINARE

671. Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare

68. CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ŞI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE

681. Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere
6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
6813. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor
6814. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante
686. Cheltuieli financiare privind amortizările şi ajustările pentru pierdere de valoare
6863. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
6864. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante

6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor

69. CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ŞI ALTE IMPOZITE

691. Cheltuieli cu impozitul pe profit

698. Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus

CLASA 7 – CONTURI DE VENITURI

70. CIFRA DE AFACERI NETĂ

701. Venituri din vânzarea produselor finite

702. Venituri din vânzarea semifabricatelor

703. Venituri din vânzarea produselor reziduale

704. Venituri din lucrări executate şi servicii prestate

705. Venituri din studii şi cercetări

706. Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii

707. Venituri din vânzarea mărfurilor

708. Venituri din activități diverse

71. VARIAȚIA STOCURILOR

711. Variația stocurilor

72. VENITURI DIN PRODUCȚIA DE IMOBILIZĂRI

721. Venituri din producția de imobilizări necorporale

722. Venituri din producția de imobilizări corporale

74. VENITURI DIN SUBVENȚII DE EXPLOATARE

741. Venituri din subvenții de exploatare

7411. Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri

7412. Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime şi materiale consumabile

7413. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe

7414. Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului

7415. Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări şi protecție socială

7416. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare

7417. Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri

7418. Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată

75. ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE

754. Venituri din creanțe reactivate şi debitori diverşi

758. Alte venituri din exploatare

7581. Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalități

7582. Venituri din donaţii şi subvenţii primite
7583. Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital
7584. Venituri din subvenţii pentru investiţii
7586. Alte venituri din exploatare

76. VENITURI FINANCIARE

761. Venituri din imobilizări financiare
7611. Venituri din acţiuni deţinute în entităţile afiliate
7613. Venituri din interese de participare
762. Venituri din investiţii financiare pe termen scurt
763. Venituri din creanţe imobilizate
764. Venituri din investiţii financiare cedate
7641. Venituri din imobilizări financiare cedate
7642. Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate
765. Venituri din diferenţe de curs valutar
766. Venituri din dobânzi
767. Venituri din sconturi obţinute
768. Alte venituri financiare

77. VENITURI EXTRAORDINARE

771. Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare

78. VENITURI DIN PROVIZIOANE ŞI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE

781. Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare
7812. Venituri din provizioane
7813. Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor
7814. Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
7815. Venituri din fondul comercial negativ
786. Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare
7863. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
7864. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante

CLASA 8 – CONTURI SPECIALE

80. CONTURI ÎN AFARA BILANŢULUI

801. Angajamente acordate
8011. Giruri şi garanţii acordate
8018. Alte angajamente acordate
802. Angajamente primite

8021. Giruri şi garanţii primite
8028. Alte angajamente primite
803. Alte conturi în afara bilanţului
8031. Imobilizări corporale luate cu chirie
8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033. Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034. Debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare
8035. Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosinţă
8036. Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate
8037. Efecte scontate, neajunse la scadenţă
8038. Alte valori în afara bilanţului
804. Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe
8045. Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe
805. Dobânzi aferente contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, neajunse la scadenţă
8051. Dobânzi de plătit
8052. Dobânzi de încasat
89. BILANŢ
891. Bilanţ de deschidere
892. Bilanţ de închidere

CLASA 9 – CONTURI DE GESTIUNE

90. DECONTĂRI INTERNE
901. Decontări interne privind cheltuielile
902. Decontări interne privind producţia obţinută
903. Decontări interne privind diferenţele de preţ
92. CONTURI DE CALCULAŢIE
921. Cheltuielile activităţii de bază
922. Cheltuielile activităţilor auxiliare
923. Cheltuieli indirecte de producţie
924. Cheltuieli generale de administraţie
925. Cheltuieli de desfacere
93. COSTUL PRODUCŢIEI
931. Costul producţiei obţinute
933. Costul producţiei în curs de execuţie

Capitolul 5

Reglementări privind documentele justificative şi financiar-contabile

5.1. Documentele justificative

Orice operaţiune patrimonială în momentul efectuării ei se consemnează într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, înscris care capătă calitatea de document justificativ.

Răspunderea privind întocmirea corectă şi reală a acestor înscrisuri revine persoanelor care le-au întocmit, vizat, aprobat ori înregistrat în contabilitate, după caz.

Potrivit reglementărilor legale, documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea şi sediul societăţii comerciale care întocmeşte documentul;
- numărul documentului şi data întocmirii acestuia;
- menţionarea părţilor care participă la efectuarea operaţiei economice şi financiare;
- conţinutul operaţiei economice şi financiare şi temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative şi valorice aferente operaţiei economice şi financiare efectuate;
- numele şi prenumele, precum şi semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operaţiei economice şi financiare patrimoniale ale persoanelor cu atribuţii de control financiar preventiv şi ale persoanelor în drept să aprobe operaţiile respective, după caz.

Documentele contabile care servesc la prelucrarea, centralizarea şi înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor consemnate în documentele justificative trebuie să cuprindă elemente care fac referire la felul, numărul şi

data documentului justificativ, sumele corespunzătoare operaţiunilor efectuate, conturile sintetice şi analitice debitoare şi creditoare, semnăturile pentru întocmire şi verificare.

Înscrierea datelor în documentele justificative se face cu cerneală, cu pastă de pix, cu maşina de scris sau cu ajutorul calculatorului. În documentele justificative nu se admit ştersături sau lăsarea de spaţii libere între operaţiunile înscrise în acestea. Erorile apărute se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greşite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă. Dacă sunt mai multe exemplare ale documentului justificativ, corectarea se face pe toate aceste exemplare, corectarea fiind confirmată prin semnătura persoanei care a întocmit documentul şi data la care aceasta a fost efectuată.

Nu se admit corecturi în cazul documentelor justificative pe baza cărora se primeşte, se eliberează sau se justifică numerarul. Erorile se corectează prin anularea documentului justificativ şi întocmirea unui nou document justificativ, întocmit în mod corect.

În vederea asigurării unei circulaţii raţionale şi unitare a documentelor justificative, care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, precum şi pentru ţinerea la zi a contabilităţii se impune întocmirea unui grafic de circulaţie a elementelor justificative. Acest grafic trebuie să conţină:

- denumirea documentelor;
- persoanele care poartă răspunderea întocmirii documentelor;
- data întocmirii documentelor;
- termenul pentru predarea documentelor;
- numărul de exemplare al documentelor;
- destinaţia documentelor.

Pe baza elementelor menţionate mai sus, se pot întocmi:

- grafice individuale, care cuprind documentele şi lucrările ce se execută de către o anumită persoană;
- grafice de structură, care cuprind documentele şi lucrările ce se execută în cadrul unui compartiment al societăţii comerciale;
- grafice sintetice, care cuprind documentele şi operaţiunile necesare efectuării anumitor lucrări cu grad mai mare de complexitate.

Înregistrările în contabilitatea sintetică şi analitică se pot face fie document cu document, fie pe baza unui centralizator în care sunt evidenţiate mai multe documente justificative, al căror conţinut se referă la operaţii de aceeaşi natură şi perioadă.

Înregistrările în contabilitate se pot face şi pe bază de note de contabilitate, în cazul operaţiunilor pentru care nu se întocmesc documente justificative, cum ar fi înregistrarea amortizării mijloacelor fixe, repartizarea profitului realizat, stornările etc. În cazul stornărilor, pe documentul iniţial se

menţionează numărul şi data notei de contabilitate prin care s-a efectuat stornarea operaţiunii, iar în nota de contabilitate de stornare se menţionează documentul, data şi numărul de ordine al operaţiei care face obiectul stornării.

Cunoscută fiind complexitatea reglementărilor privind taxa pe valoarea adăugată (TVA), voi evidenţia, în cele ce urmează, câteva aspecte referitoare la întocmirea documentului „factură".

Societatea comercială care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cu drept de deducere a taxei, este obligată să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare, celei în care s-a efectuat livrarea sau s-a prestat serviciul.

Societatea comercială trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar şi în situaţia în care aceasta a încasat avansuri pentru livrări sau prestări de servicii viitoare. Factura se va emite, în acest caz, până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care au fost încasate avansurile, cu excepţia situaţiilor în care facturile au fost emise.

Factura cuprinde, în mod obligatoriu, următoarele elemente:

- numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;
- data emiterii facturii;
- denumirea, adresa şi codul de înregistrare, ca plătitor de TVA, ale societăţii comerciale care emite factura;
- denumirea, adresa şi codul de înregistrare, ca plătitor de TVA, ale societăţii cumpărătoare de bunuri şi servicii;
- denumirea şi cantitatea bunurilor livrate sau denumirea serviciilor prestate;
- baza de impozitare a bunurilor şi serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operaţiune netaxabilă, preţul unitar, exclusiv taxa, precum şi rabaturile, remizele, risturnele şi alte reduceri de preţ;
- indicarea, în funcţie de cotele taxei, a taxei colectate şi a sumei totale a taxei colectate, exprimată în lei.

Un element de noutate, odată cu intrarea României în Uniunea Europeană, este acela că semnarea şi ştampilarea facturilor nu mai sunt obligatorii.

Societăţile comerciale din România pot în prezent să-şi editeze singure facturile sau să apeleze la societăţi producătoare de astfel de formulare (tipografii). Consiliul de administraţie al unei societăţi comerciale are obligaţia de a stabili prin decizie seria ce va fi dată facturilor care vor fi emise, plaja de numere din interiorul căreia vor fi date numere facturilor care vor fi emise, precum şi persoana desemnată cu gestionarea facturilor.

5.2. Registrele de contabilitate

Registrele de contabilitate sunt documente contabile obligatorii în care orice societate cu contabilitate proprie are obligaţia de a înregistra periodic, cronologic şi sistematic operaţiunile efectuate, consemnate în documente justificative.

Registrele de contabilitate cu caracter obligatoriu sunt următoarele:

1. Registrul-jurnal;
2. Registrul-inventar;
3. Registrul - „Cartea Mare".

Aceste registre se pot prezenta fie sub formă de foi volante, fie sub formă de listări informative legate sub formă de registru. Pe măsura întocmirii lor, registrele de contabilitate se numerotează, şnuruiesc, parafează, la închiderea conturilor acestea barându-se, nefiind admise înregistrări ale unor operaţiuni ulterioare.

„Registrul-jurnal" şi „Registrul-inventar" sunt admise ca probă în cazul litigiilor sau altor situaţii speciale.

1. Registrul-jurnal se prezintă sub forma unui registru-jurnal general şi sub forma unor registre-jurnal auxiliare pentru operaţiuni patrimoniale de aceeaşi natură (ex., Registrul-jurnal auxiliar pentru aprovizionări, pentru vânzări, pentru trezorerie, pentru operaţiuni diverse etc.).

Registrul-jurnal serveşte ca document obligatoriu de înregistrare cronologică şi sistematică a mişcării patrimoniului unei societăţi comerciale, prin evidenţierea tuturor operaţiunilor economico-financiare.

Înregistrările în registrul-jurnal trebuie să cuprindă felul, numărul şi data documentului justificativ, sumele corespunzătoare operaţiunilor efectuate, explicaţiile privind operaţiunile efectuate, conturile debitoare şi creditoare care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate.

.....
(Societatea)

Registrul-jurnal

Nr. pagină.....

Nr. crt.	Data înregistrării	Documentul (fel, nr., data)	Explicaţii	Simboluri conturi		Sume	
				Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1	2	3	4	5	6	7	8
		Report				X	X

Întocmit, Verificat,

Începând cu data aderării la Uniunea Europeană, registrul-jurnal nu mai trebuie vizat de către organul fiscal, înainte de prima folosire a acestuia.

2. Registrul-inventar reprezintă documentul contabil de înregistrare anuală şi de grupare a rezultatelor inventarierii patrimoniului. Este un document contabil în care se înregistrează toate elementele patrimoniale de activ şi de pasiv, grupate în funcţie de natura lor, conform posturilor din bilanţul contabil, inventariate potrivit reglementărilor legale.

Elementele patrimoniale grupate pe conturi sau grupe de conturi înscrise la registrul inventar au la bază listele de inventariere sau alte documente care justifică conţinutul fiecărui post din bilanţul contabil.

Acest registru este document de înregistrare contabilă şi se arhivează de către societatea comercială care l-a întocmit, împreună cu documentele justificative care au stat la baza întocmirii lui.

.....
(Societatea)

Registrul-inventar
la data de 31.12.....

Nr. pagină.....

Nr. crt.	Recapitulaţia elementelor	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Diferenţe din evaluare	
				Valoare	Cauzele diferenţei
1	2	3	4	5	6

Întocmit, Verificat,

Începând cu data aderării la Uniunea Europeană, registrul-inventar nu mai trebuie vizat de către organul fiscal, înainte de prima folosire a acestuia.

3. Registrul „Cartea-Mare" reprezintă documentul contabil în care sunt înscrise lunar, direct sau prin regrupări pe conturi corespondente, înregistrările efectuate în registrul-jurnal, stabilindu-se situaţia fiecărui cont în parte, respectiv soldul iniţial, rulajul debitor, rulajul creditor şi soldul final.

Acest registru serveşte la stabilirea rulajelor lunare şi a soldurilor pe conturi sintetice, la verificarea înregistrărilor contabile efectuate, la furnizarea de date pentru efectuarea analizei activităţii economico-financiare a societăţii şi la întocmirea balanţei de verificare.

.....
Societatea

„Cartea-Mare"
perioada (anul, luna, ziua)...

Nr. pagină.....

Nr. crt.	Cont nr.	Sold inițial		Rulaje		Sold final	
		Debitor	Creditor	Debitor	Creditor	Debitor	Creditor
1	2	3	4	5	6	7	8

Întocmit, Verificat,

Registrele de contabilitate se utilizează în strictă concordanță cu destinația acestora, fiind permise în orice moment identificarea și controlul operațiunilor patrimoniale.

Pe baza datelor din Registrul „Cartea-Mare" se întocmește balanța de verificare, aceasta stând la baza întocmirii, mai apoi, a bilanțului contabil.

5.3. Reconstituirea documentelor justificative şi contabile

În contabilitate, operațiunile economico-financiare se consideră ca fiind valabile, numai în situația în care sunt justificate cu documente originale sau reconstituite. Reconstituirea se face în cazul în care documentele originale au fost pierdute, sustrase sau distruse, în termen de 30 de zile de la constatarea situațiilor prevăzute.

În situația în care se constată lipsa unor documente originale, se încheie un proces-verbal, care cuprinde datele de identificare ale documentelor dispărute, numele și prenumele persoanei care avea responsabilitatea păstrării acestor documente, data și împrejurările în care s-a constatat lipsa acestora.

Reconstituirea se realizează pe baza unui dosar de reconstituire, care cuprinde:

- sesizarea prin care s-a constatat dispariția documentului, formulată în scris;
- procesul-verbal, încheiat conform celor de mai sus, însoțit de declarația persoanei responsabile de apariția incidentului;
- dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate sau dovada sesizării parchetului, după caz;
- dispoziția scrisă a conducătorului societății privind reconstituirea documentelor;
- copie după documentul reconstituit.

Toate documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu menţiunea reconstituit, alături de numărul şi data dispoziţiei în baza căreia s-a făcut reconstituirea.

5.4. Elemente privind arhivarea şi păstrarea documentelor justificative

O societate comercială are obligaţia de a păstra în arhivele ei, registrele de contabilitate, documentele contabile, precum şi documentele justificative care au stat la baza înregistrării lor în contabilitate.

Termenul de păstrare al registrelor de contabilitate obligatorii şi al documentelor justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitatea financiară este de 10 ani, cu începere de la data încheierii exerciţiului financiar, în cursul căruia au fost întocmite. Excepţie fac statele de salarii, care se păstrează timp de 50 de ani.

Toate documentele pe baza cărora se fac înregistrări contabile în conturi de bilanţ sau în conturi din afara bilanţului se clasează în dosare, în vederea asigurării bunei lor păstrări şi a găsirii cu uşurinţă a acestora.

Gruparea documentelor în dosare se face cronologic şi sistematic, în cadrul fiecărui exerciţiu financiar, dosarele urmând ca după completare să fie şnuruite şi parafate.

Păstrarea documentelor trebuie să se realizeze în spaţii amenajate în mod special, asigurate împotriva degradării, distrugerii sau incendiilor. Evidenţa documentelor din arhivă urmează a fi ţinută cu ajutorul unui registru special.

Arhivarea şi păstrarea documentelor justificative şi contabile reprezintă o parte din cadrul activităţii unei societăţi comerciale, „oglinda" activităţii desfăşurate de aceasta.

Această activitate este deseori neglijată, deşi, în anumite situaţii, pot fi evitate, pe baza ei, pagube însemnate în patrimoniu, ca urmare a posibilităţilor de justificare a unor operaţiuni efectuate, atunci când corectitudinea efectuării acestora este pusă sub semnul îndoielii. Activităţile de clasare a arhivei trebuie realizate de către persoane specializate în astfel de operaţiuni.

Capitolul 6

Balanța de verificare

6.1. Balanța de verificare a conturilor sintetice

Balanțele de verificare a conturilor sintetice se împart în:
a) Balanțe de verificare cu o serie de egalități, care pot fi:
- balanțe de verificare a sumelor;
- balanțe de verificare a soldurilor.

Balanțele de verificare a sumelor cuprind, pe cele două coloane pereche, totalul sumelor debitoare şi creditoare ale conturilor, între care trebuie să existe obligatoriu egalitate între totalul sumelor debitoare şi totalul sumelor creditoare.

$$\sum Sd = \sum Sc ,$$

unde:

$\sum Sd$ = Total sume debitoare;

$\sum Sc$ = Total sume creditoare.

Totalul sumelor debitoare este reprezentat de soldurile inițiale de la începutul anului, plus rulajele debitoare de la începutul anului şi până la data întocmirii balanței de verificare. Similar, se stabileşte totalul sumelor creditoare.

Întocmirea acestui tip de balanță conduce şi la verificarea următoarelor corelații:

1. Total sume debitoare balanță de verificare = Totalul sume debitoare jurnal + Solduri inițiale ale posturilor de activ preluate din bilanț;

2. Total sume creditoare balanță de verificare = Total sume creditoare jurnal + Solduri inițiale ale posturilor de pasiv preluate din bilanț.

Societatea comercială.....

Balanța de verificare
Întocmită la data de 31.12.N

Simbol cont	Denumirea contului	Sume totale	
		Debitoare	Creditoare
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
Total		X	X

Balanțele de verificare a soldurilor cuprind pe cele două coloane pereche soldurile finale debitoare şi soldurile finale creditoare.

$$\sum Sfd = \sum Sfc,$$

unde:

$\sum Sfd$ = Total solduri finale debitoare;

$\sum Sfc$ = Total solduri finale creditoare.

Această balanță de verificare stă la baza întocmirii bilanțului contabil şi permite conducerii unei societăți să cunoască rezultatele activității sale.

Societatea comercială.....

Balanța de verificare
Întocmită la data de 31.12.N

Simbol cont	Denumirea contului	Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
Total		Y	Y

b) Balanța de verificare cu două serii de egalități. Se mai numeşte balanța de verificare a sumelor şi soldurilor. Presupune respectarea egalităților prezentate la balanța de verificare cu o serie de egalități.

Societatea comercială.....

Balanța de verificare
Întocmită la data de 31.12.N

Simbol cont	Denumirea contului	Sume totale		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....	.....
Total		X	X	Y	Y

c) Balanța de verificare cu trei serii de egalități cuprinde soldurile inițiale, rulajele perioadei curente și soldurile finale ale conturilor, și exprimă cu ajutorul rulajelor, bunurile economice și respectiv, sursele de finanțare în dinamica lor, iar cu ajutorul soldurilor finale, existentul de bunuri economice și surse de finanțare la un moment dat.

Egalitățile care trebuie respectate cu ocazia întocmirii acestui tip de balanță sunt următoarele:

$$\sum Sid = \sum Sic$$
$$\sum Rd = \sum Rc$$
$$\sum Sfd = \sum Sfc,$$

unde:

$\sum Sid$ = total solduri inițiale debitoare
$\sum Sic$ = total solduri inițiale creditoare
$\sum Rd$ = total rulaj debitor
$\sum Rc$ = total rulaj creditor
$\sum Sfd$ = total solduri finale debitoare
$\sum Sfc$ = total solduri finale creditoare

Acest tip de balanță de verificare satisface funcția de analiză a activității economice la un nivel superior celorlalte balanțe de verificare prezentate anterior.

Balanța de verificare cu trei serii de egalități permite verificarea egalității dintre totalul rulajului din balanță și totalul rulajului din registrul general, precum și concordanța dintre soldurile finale din balanța de verificare întocmită la sfârșitul perioadei precedente și soldurile inițiale din balanța de verificare întocmită pentru perioada curentă.

Societatea comercială.....

Balanța de verificare
Întocmită la data de 31.12.N

Simbol cont	Denumirea conturilor	Solduri inițiale		Rulaje lunare		Solduri finale	
		Debitoare	Credi-toare	Debi-toare	Credi-toare	Debi-toare	Credi-toare
....	....	....	....	....	....	....	....
Total		X	X	Y	Y	Z	Z

d) Balanţele de verificare cu patru serii de egalităţi reprezintă rezultatul combinării balanţei de sume şi solduri cu balanţa de rulaje cu solduri iniţiale.

Întocmirea acestui tip de balanţă permite compararea rulajelor de la sfârşitul lunii curente cu sumele de la sfârşitul lunii precedente, fiind posibile, astfel, urmărirea în dinamică a activităţii unei societăţi comerciale şi stabilirea schimbărilor care s-au produs în structura bunurilor şi proceselor economice.

Egalităţile stabilite cu ocazia întocmirii balanţei de verificare cu patru serii de egalităţi sunt următoarele:

$$\sum Sdo = \sum Sco$$
$$\sum Rd1 = \sum Rc1$$
$$\sum TSd = \sum TSc$$
$$\sum Sfd = \sum Sfc,$$

unde:

$\sum Sdo$ = totalul sumelor debitoare din perioada precedentă

$\sum Sco$ = totalul sumelor creditoare din perioada precedentă

$\sum Rd1$ = totalul rulajelor debitoare din perioada curentă

$\sum Rc1$ = totalul rulajelor creditoare din perioada curentă

$\sum TSd$ = totalul sumelor debitoare

$\sum TSc$ = totalul sumelor creditoare

$\sum Sfd$ = totalul soldurilor finale debitoare

$\sum Sfc$ = totalul soldurilor finale creditoare

Din completarea acestui tip de balanţă se desprind egalităţile:

1. Sume debitoare din perioada precedentă + Rulaje debitoare ale perioadei curente = Total sume debitoare
2. Sume creditoare din perioada precedentă + Rulaje creditoare ale perioadei curente = Total sume creditoare
3. Soldul final debitor = Total suma debitoare – Total sume creditoare (în situaţia în care Total sume debitoare > Total sume creditoare)
4. Soldul final creditor = Total sume creditoare – Total sume debitoare (în situaţia în care Total sume creditoare > Total sume debitoare)
5. Sold final 0 (cont soldat) dacă, Total sume debitoare = Total sume creditoare

Societatea comercială.....

Balanța de verificare
Întocmită la data de 31.12. N

Simbol cont	Denumirea conturilor	Solduri din perioada precedentă		Rulaje ale perioadei curente		Sume totale		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	!
.....	.....	.....	.....	.....					!
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	!
					.....	.....	.....	.....	
Total		X	X	Y	Y	Z	Z	W	W

6.2. Balanța de verificare a conturilor analitice

Balanța de verificare a conturilor analitice permite efectuarea controlului datelor reflectate în cadrul conturilor analitice, asigurând astfel posibilitatea de verificare a legăturii dintre evidența sintetică și analitică.

Balanța de verificare se întocmește atât pentru conturile monofuncționale (conturi care, la sfârșitul unei perioade de gestiune, au exclusiv fie sold debitor – cazul conturilor de activ, fie sold creditor – cazul conturilor de pasiv), cât și pentru conturile bifuncționale.

Balanțele de verificare a conturilor analitice prezintă o importanță deosebită, managementul unei societăți comerciale fiind interesat în a cunoaște nu numai sume globale, ci și elementele de structură ale acestora.

6.3. Identificarea erorilor de înregistrare cu ajutorul balanței de verificare

Balanța de verificare conduce la descoperirea eventualelor erori de întocmire a acesteia, erori de închidere a conturilor pentru stabilirea soldurilor finale, erori de înregistrare în cartea mare sau chiar erori în stabilirea sumelor din formele contabile compuse.

Identificarea erorilor se poate realiza prin:

- repetarea calculelor;
- confruntarea sumelor preluate din Registrul Cartea Mare în balanța de verificare;
- refacerea calculelor la formulele contabile compuse;
- punctarea înregistrărilor contabile cu documentele care au stat la baza efectuării lor etc.

Odată identificate aceste erori, ele trebuie corectate.

Capitolul 7

Cadrul general de întocmire şi prezentare a situațiilor financiare anuale conform OMFP nr. 1752/2005

7.1. Cadrul general de întocmire şi prezentare a situațiilor financiare anuale

Potrivit O.M.F.P. nr. 1752/2005, întocmirea situațiilor financiare se face în funcție de îndeplinirea sau neîndeplinirea a două dintre următoarele trei criterii:

- cifra de afaceri netă: 7.300.000 euro;
- total active: 3.650.000 euro
- număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

Societățile comerciale, care îndeplinesc două dintre condițiile prevăzute mai sus, întocmesc situații financiare care conțin:

- bilanț;
- cont de profit şi pierdere;
- situația modificărilor capitalului propriu;
- situația fluxurilor de trezorerie;
- note explicative la situațiile financiare anuale.

Situațiile financiare anuale cu cinci componente fac obiectul auditului statutar. În plus, societățile comerciale aflate în această situație trebuie să aibă constituite comitete de audit intern, acestea fiind obligatoriu conduse de către o persoană care are calitatea de auditor statutar.

Formatul bilanțului este următorul:

A. Active imobilizate

I. Imobilizări necorporale

1. Cheltuieli de constituire

2. Cheltuieli de dezvoltare

3. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare, dacă acestea au fost achiziţionate cu titlu oneros.
4. Fondul comercial, în măsura în care acesta a fost achiziţionat cu titlu oneros
5. Avansuri şi imobilizări necorporale în curs de execuţie

II. Imobilizări corporale
1. Terenuri şi construcţii
2. Instalaţii tehnice şi maşini
3. Alte instalaţii, utilaje şi mobilier
4. Avansuri şi imobilizări corporale în curs de execuţie

III. Imobilizări financiare
1. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate
2. Împrumuturi acordate entităţilor afiliate
3. Interese de participare
4. Împrumuturi acordate entităţilor de care compania este legată, în virtutea intereselor de participare
5. Investiţii deţinute ca imobilizări
6. Alte împrumuturi

B. Active circulante

I. Stocuri
1. Materii prime şi materiale consumabile
2. Producţia în curs de execuţie
3. Produse finite şi mărfuri
4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri

II. Creanţe
1. Creanţe comerciale
2. Sume de încasat de la entităţile afiliate
3. Sume de încasat de la entităţile de care compania este legată, în virtutea intereselor de participare
4. Alte creanţe
5. Capital subscris şi nevărsat

III. Investiţii pe termen scurt
1. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate
2. Alte investiţii pe termen scurt

IV. Casa şi conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii, sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an
1. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni
2. Sume datorate instituţiilor de credit

3. Avansuri încasate în contul comenzilor
4. Datorii comerciale – furnizori
5. Efecte de comerţ de plătit
6. Sume datorate entităţilor afiliate
7. Sume datorate entităţilor de care compania este legată, în virtutea intereselor de participare
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale şi datoriile privind asigurările sociale

E. Active circulante nete/datorii curente nete
F. Total active minus datorii curente
G. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an
1. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni
2. Sume datorate instituţiilor de credit
3. Avansuri încasate în contul comenzilor
4. Datorii comerciale – furnizori
5. Efecte de comerţ de plătit
6. Sume datorate entităţilor afiliate
7. Sume datorate entităţilor de care compania este legată, în virtutea intereselor de participare
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale şi datoriile privind asigurările sociale

H. Provizioane
1. Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare
2. Provizioane pentru impozite
3. Alte provizioane

I. Venituri în avans
J. Capital şi rezerve
I. Capital subscris
1. Capital subscris vărsat
2. Capital subscris nevărsat

II. Prime de capital
III. Rezerve din reevaluare
IV. Rezerve
1. Rezerve legale
2. Rezerve statutare sau contractuale
3. Alte rezerve

V. Profitul sau pierderea reportat (ă)
VI. Profitul sau pierderea exerciţiului financiar

Formatul contului de profit şi pierdere este următorul:

1. Cifra de afaceri netă
2. Variaţia stocurilor de produse finite şi a producţiei în curs de execuţie
3. Producţia realizată de entitate pentru scopurile sale proprii şi capitalizată
4. Alte venituri din exploatare
5. a) Cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile
   b) Alte cheltuieli externe
6. Cheltuieli cu personalul
   a) Salarii şi indemnizaţii
   b) Cheltuieli cu asigurările sociale, cu indicarea distinctă a celor referitoare la pensii
7. a) Ajustări de valoare privind imobilizările corporale şi imobilizările necorporale
   b) Ajustări de valoare privind activele circulante, în cazul în care acestea depăşesc suma ajustărilor de valoare, care sunt normale în entitatea în cauză
8. Alte cheltuieli de exploatare
9. Venituri din interese de participare
10. Venituri din alte investiţii şi împrumuturi care fac parte din activele imobilizate
11. Alte dobânzi de încasat şi venituri similare
12. Ajustări de valoare privind imobilizările financiare şi investiţiile deţinute ca active circulante
13. Dobânzi de plătit şi cheltuieli similare
14. Profitul sau pierderea din activitatea curentă
15. Venituri extraordinare
16. Cheltuieli extraordinare
17. Profitul sau pierderea din activitatea extraordinară
18. Impozitul pe profit
19. Alte impozite nereprezentate la elementele de mai sus
20. Profitul sau pierderea exerciţiului financiar

Situaţia modificărilor capitalului propriu evidenţiază modificările de structură care au avut loc în cursul unui exerciţiu financiar, precum şi creşterea sau descreşterea acestuia la sfârşitul anului, faţă de începutul acestuia.

Prezentările cifrice din situaţia modificărilor capitalului propriu trebuie însoţite de informaţii referitoare la natura modificărilor, tratamentul fiscal, natura şi scopul pentru care au fost constituite rezervele, precum şi orice alte informaţii semnificative.

Formatul situaţiei fluxurilor de trezorerie este următorul:

A. Fluxuri de trezorerie din activităţi de exploatare:
1. Încasări de la clienţi
2. Plăţi către furnizori şi angajaţi
3. Dobânzi plătite
4. Impozitul pe profit plătit
5. Încasări din asigurarea împotriva cutremurelor

Trezoreria netă din activităţi de exploatare

B. Fluxuri de trezorerie din activităţi de investiţie:
1. Plăţi pentru achiziţionarea de acţiuni
2. Plăţi pentru achiziţionarea de imobilizări corporale
3. Încasări din vânzarea de imobilizări corporale
4. Dobânzi încasate
5. Dividende încasate

Trezoreria netă din activităţi de investiţie

C. Fluxuri de trezorerie din activităţi de finanţare:
1. Încasări din emisiunea de acţiuni
2. Încasări din împrumuturi pe termen lung
3. Plata datoriilor aferente leasing-ului financiar
4. Dividende plătite

Trezoreria netă din activităţi de finanţare

D. Creşterea netă a trezoreriei şi echivalentelor de trezorerie

E. Trezorerie şi echivalente de trezorerie la începutul exerciţiului financiar

F. Trezorerie şi echivalente de trezorerie la sfârşitul exerciţiului financiar

Notele explicative la situaţiile financiare anuale

Notele explicative la situaţiile financiare trebuie să:

- prezinte informaţii despre reglementările contabile care au stat la baza întocmirii situaţiilor financiare anuale şi despre politicile contabile folosite;
- să ofere informaţii suplimentare care nu sunt prezentate în bilanţ, contul de profit şi pierdere, situaţia modificărilor capitalurilor proprii, situaţia fluxurilor de trezorerie, dar sunt relevante pentru înţelegerea oricărora dintre ele.

Politicile contabile trebuie să asigure furnizarea, prin situaţiile financiare anuale, a unor informaţii care trebuie să fie:

- inteligibile
- relevante
- credibile
- comparabile

O calitate esenţială a informaţiilor furnizate de situaţiile financiare anuale este aceea de a fi uşor înţelese de către utilizatori.

Informaţiile sunt considerate relevante, atunci când acestea influenţează deciziile economice ale utilizatorilor, ajutându-i pe aceştia să evalueze evenimente trecute, prezente şi viitoare, confirmând sau corectând evaluările lor anterioare.

Relevanţa informaţiei este influenţată de natura sa şi de pragul de semnificaţie. Informaţiile sunt considerate semnificative, dacă omiterea sau declararea lor eronată ar putea influenţa deciziile economice ale utilizatorilor.

O informaţie este credibilă, atunci când aceasta nu conţine erori semnificative, nu este părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă corect ceea ce informaţia şi-a propus să reprezinte.

Pentru a fi credibile, informaţiile trebuie:

- să reprezinte cu fidelitate tranzacţiile şi alte evenimente pe care acestea fie şi-au propus să le reprezinte, fie se aşteaptă în mod rezonabil să le reprezinte;
- ca tranzacţiile să fie contabilizate şi prezentate în concordanţă cu fondul acestora şi cu realitatea economică, nu numai cu forma lor juridică;
- să fie neutre, lipsite de influenţe;
- să fie complete în limitele rezonabile ale pragului de semnificaţie şi ale costului obţinerii lor.

Identificarea tendinţelor privind poziţia financiară şi performanţele unei societăţi comerciale presupun comparabilitatea informaţiilor din situaţiile financiare anuale. Asigurarea comparabilităţii presupune ca măsurarea şi prezentarea efectelor financiare ale aceloraşi tranzacţii şi evenimente să fie efectuate într-o manieră consecventă şi de-a lungul timpului la nivelul societăţii comerciale şi într-o manieră consecventă pentru diferite societăţi comerciale.

Notele explicative trebuie să conţină informaţii referitoare la: active imobilizate; provizioane; repartizarea profitului; analiza rezultatului din exploatare; situaţia creanţelor şi datoriilor; participaţii şi surse de finanţare; salariaţii şi membrii organelor de administraţie şi de conducere; principalii indicatori economico-financiari.

Societăţile comerciale care nu îndeplinesc două dintre condiţiile prezentate la începutul acestui capitol întocmesc situaţii financiare care cuprind:

- bilanţ prescurtat;
- cont de profit şi pierdere;
- note explicative la situaţiile financiare anuale.

Opţional, ele pot întocmi situaţia modificărilor capitalurilor proprii şi/sau situaţia fluxurilor de trezorerie.

Formatul bilanţului prescurtat este următorul:

A. Active imobilizate
   I. Imobilizări necorporale
   II. Imobilizări corporale
   III. Imobilizări financiare
B. Active circulante
   I. Stocuri
   II. Creanţe
   III. Investiţii pe termen scurt
   IV. Casa şi conturile băncii
C. Cheltuieli în avans
D. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an
E. Active circulante nete/datorii curente nete
F. Total active, minus datorii curente
G. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de peste un an
H. Provizioane
I. Venituri în avans
J. Capital şi rezerve
   I. Capital subscris
   II. Prime de capital
   III. Rezerve din reevaluare
   IV. Rezerve
   V. Profitul sau pierderea reportată
   VI. Profitul sau pierderea exerciţiului financiar

La aceste societăţi nu este obligatorie auditarea situaţiilor financiare anuale. Adunarea generală a acţionarilor poate hotărî, după cum doreşte, contractarea auditului financiar sau numirea cenzorilor. Dacă se hotărăşte numirea de cenzori, trebuie să se aibă în vedere ca societatea comercială să aibă trei cenzori şi un supleant, aceasta în situaţia în care prin actul constitutiv nu se prevede un număr mai mare. Întotdeauna, numărul cenzorilor trebuie să fie impar.

Situaţiile financiare anuale, indiferent că sunt alcătuite din trei sau cinci componente, trebuie să fie însoţite de:

– declaraţia scrisă de asumare a răspunderii conducerii societăţii comerciale pentru întocmirea situaţiilor financiare anuale în conformitate cu reglementările contabile în vigoare;

- raportul comisiei de cenzori sau al auditorului financiar, după caz;
- raportul administratorilor, care cuprinde cel puţin o prezentare fidelă a dezvoltării şi performanţei activităţilor societăţii şi a poziţiei sale

financiare, împreună cu o descriere a principalelor riscuri şi incertitudini cu care se confruntă;

- balanţa de verificare sintetică, ce a stat la baza întocmirii situaţiilor financiare anuale.

Situaţiile financiare anuale au înscrise în clar numele şi prenumele persoanei care le-a întocmit, calitatea acesteia (director economic, contabil-şef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcţie, persoană autorizată potrivit legii, membră a Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România), precum şi numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul.

Situaţiile financiare anuale se depun spre înregistrare la Administraţia Finanţelor Publice, din raza teritorială în care-şi desfăşoară activitatea societatea comercială, iar mai apoi, atât în format-hârtie, cât şi în format electronic, la Registrul Comerţului.

Evenimentele ulterioare datei bilanţului sunt reprezentate de acele evenimente, favorabile sau nefavorabile, care au loc între data bilanţului şi data la care situaţiile financiare anuale sunt autorizate pentru publicare.

Astfel, pot fi identificate următoarele situaţii:

– societăţile obţin informaţii suplimentare faţă de cele existente la data bilanţului, pentru evenimente petrecute înainte de data bilanţului. În situaţia în care, informaţiile suplimentare conduc la necesitatea înregistrării în contabilitate a unor venituri sau cheltuieli, pentru prezentarea unei imagini fidele, trebuie efectuate aceste înregistrări;
– societăţile obţin informaţii petrecute ulterior datei situaţiilor financiare, dar a căror prezentare este necesară utilizatorilor de informaţii. Aceste informaţii se vor evidenţia în notele explicative, fără efectuarea unor înregistrări în contabilitate.

Ulterior depunerii situaţiilor financiare anuale, pot fi depistate anumite erori. Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni şi declaraţii eronate cuprinse în situaţiile financiare ale societăţii pentru una sau mai multe perioade anterioare, rezultând din greşeala de a utiliza, sau de a nu utiliza, informaţii credibile care erau:

– disponibile la momentul la care situaţiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;
– puteau fi obţinute în mod rezonabil şi luate în considerare la întocmirea şi prezentarea acelor situaţii financiare.

Erorile pot fi datorate greşelilor matematice, greşelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greşite a evenimentelor şi fraudelor.

Corectarea erorilor aferente exerciţiilor financiare precedente nu conduce la modificarea situaţiilor financiare corespunzătoare ale exerciţiilor respective.

Corectarea erorilor constatate se efectuează pe seama rezultatului reportat. În situaţia în care, după corectarea erorilor constatate, se generează o pierdere contabilă reportată, aceasta trebuie obligatoriu acoperită înainte de efectuarea oricărei repartizări de profit.

În notele explicative la situaţiile financiare anuale, se impune prezentarea unor informaţii suplimentare cu privire la erorile constatate.

7.2. Principiile contabile generale

Situaţiile financiare anuale trebuie să ofere o imagine fidelă a poziţiei financiare, a performanţei, a modificărilor capitalurilor proprii şi a fluxurilor de trezorerie corespunzătoare unei societăţi comerciale.

Imaginea fidelă, ca obiectiv în contabilitatea europeană, este un concept de origine britanică.

Potrivit Directivei a IV-a europene:

- conturile anuale trebuie stabilite cu claritate;
- conturile anuale trebuie să dea o imagine fidelă a patrimoniului, a situaţiei financiare şi a rezervelor unei societăţi;
- pentru a da o imagine fidelă, trebuie a fi adăugate informaţii suplimentare celor evidenţiate în directivă;
- pentru a da o imagine fidelă, este necesar a se face derogări de la dispoziţiile directivei, dacă anumite dispoziţii sunt în contradicţie cu prezentarea imaginii fidele.

Pentru a da o imagine fidelă, se impune respectarea următoarelor principii contabile:

1. Principiul continuităţii activităţii;
2. Principiul permanenţei metodelor;
3. Principiul prudenţei;
4. Principiul independenţei exerciţiului;
5. Principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv;
6. Principiul intangibilităţii;
7. Principiul necompensării;
8. Principiul prevalenţei economicului asupra juridicului;
9. Principiul pragului de semnificaţie.

1. *Principiul continuităţii activităţii* presupune că o societate comercială îşi continuă în mod normal funcţionarea într-un viitor previzibil, fără a intra în imposibilitatea continuării activităţii sale, sau fără reducerea semnificativă a acesteia.

Continuitatea activităţii conduce la evaluarea bunurilor economice, în funcţie de utilitatea lor. Starea de continuitate conduce la punerea în practică a mai multor reguli contabile, şi anume: decuparea vieţii societăţii în exerciţii financiare, etalarea unor cheltuieli pe parcursul mai multor ani, utilizarea costului istoric etc.

Evaluarea bunurilor la o societate comercială aflată într-o stare de necontinuitate se realizează în valori lichidative. Într-o astfel de stare nu se poate recupera, pe seama amortizării, valoarea imobilizărilor corporale, nu se pot include în activ cheltuielile de constituire sau cele repartizabile pe mai multe exerciţii financiare etc.

În situaţia în care administratorii societăţii i-au la cunoştinţă unele elemente de nesiguranţă care pot conduce la incapacitatea acesteia de a-şi continua activitatea, elementele respective trebuie menţionate în notele explicative. Dacă situaţiile financiare nu sunt întocmite pe baza principiului continuităţii activităţii, această informaţie împreună cu motivele ce au condus la această situaţie, trebuie evidenţiată în notele explicative.

2. *Principiul permanenţei metodelor* presupune continuitate în aplicarea aceloraşi reguli şi norme privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate şi prezentarea elementelor patrimoniale şi a rezultatelor, asigurându-se astfel comparabilitatea în timp a informaţiilor contabile.

Modificările politicilor contabile sunt permise dacă:

- sunt cerute de lege;
- au ca rezultat informaţii mai relevante şi mai credibile, referitoare la operaţiunile unei societăţi comerciale.

Aceste modificări trebuie menţionate în notele explicative, pentru ca utilizatorii să poată aprecia efectele modificărilor asupra rezultatelor raportate, tendinţa reală a rezultatelor societăţii sau alegerea adecvată a noilor politici contabile.

3. *Principiul prudenţei* presupune aprecierea rezonabilă a faptelor astfel încât să se evite riscul de transfer asupra viitorului a incertitudinilor prezente, susceptibile a greva patrimoniul sau rezultatele unei societăţi comerciale. Acest principiu presupune, totodată, corecta evaluare a activelor şi a pasivelor din cadrul bilanţului contabil, respectiv a veniturilor şi a cheltuielilor din cadrul contului de profit şi pierdere, evitându-se cazurile de

supraevaluare a elementelor de activ şi a veniturilor sau de subevaluare a elementelor de pasiv şi a cheltuielilor. Potrivit acestui principiu, orice pierdere probabilă se înregistrează în contabilitate, câştigurile probabile nefiind înregistrate în contabilitate.

Se vor avea în vedere următoarele:

- vor fi luate în considerare numai profiturile realizate la data bilanţului;
- se va ţine cont de toate datoriile apărute în cursul exerciţiului financiar curent sau precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanţului şi data întocmirii acestuia;
- se va ţine cont de toate datoriile previzibile şi de pierderile potenţiale apărute în cursul exerciţiului financiar curent sau precedent, chiar dacă acestea devin evidente între data bilanţului şi data întocmirii acestuia;
- se va ţine cont de toate deprecierile constatate, chiar dacă rezultatul exerciţiului poate fi pierdere sau profit.

4. Principiul independenţei exerciţiului presupune delimitarea în timp a veniturilor şi a cheltuielilor pe măsura angajării acestora şi a trecerii lor la rezultatele exerciţiului financiar care le-a generat. Exerciţiul financiar începe la data de 1 ianuarie şi se încheie la 31 decembrie, cu excepţia primului an de activitate, când acesta începe la data înfiinţării societăţii (înmatriculării societăţii) şi a ultimului an de activitate, care se sfârşeşte la data radierii din evidenţele Registrului comerţului.

Acest principiu conduce la:

- practicarea unei contabilităţi de angajament, care presupune înregistrarea veniturilor în momentul livrării mărfurilor, al executării lucrărilor sau prestării serviciilor şi înregistrarea cheltuielilor în momentul primirii bunurilor, al executării lucrărilor sau prestărilor de servicii de către terţi în favoarea societăţii;
- utilizarea conturilor de regularizare;
- calculul amortismentelor şi provizioanelor;
- contabilizarea evenimentelor posterioare încheierii exerciţiului financiar, dar anterioare închiderii conturilor;
- evidenţierea evenimentelor posterioare închiderii conturilor, evenimente care se caracterizează prin faptul că nu au nicio legătură de cauzalitate cu situaţia patrimonială şi rezultatul exerciţiului financiar încheiat.

5. *Principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv* presupune determinarea în mod individual a fiecărui element patrimonial de activ sau de pasiv.

6. *Principiul intangibilității* presupune ca bilanțul de deschidere al unui exercițiu financiar să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului financiar precedent.

7. *Principiul necompensării* presupune ca valorile elementelor de activ să nu se compenseze cu valorile elementelor de pasiv; de asemenea, nu se admit compensări între venituri şi cheltuieli. În relația societății comerciale cu un partener de afaceri, societatea poate avea dublă calitate, de furnizor şi client. Astfel, se nasc datorii reciproce. Acestea se pot stinge prin compensare, la nivelul cel mai redus. Dacă valoarea compensată este mai mică de 10.000 de lei, la baza compensării poate fi un act bilateral. Dacă valoarea compensată este mai mare de 10.000 de lei, compensarea se realizează printr-o instituție specializată.

8. *Principiul prevalenței economicului asupra juridicului* presupune ca informațiile prezentate în situațiile financiare să reflecte realitatea economică a evenimentelor şi a tranzacțiilor, nu numai forma lor juridică.

9. *Principiul pragului de semnificație* presupune evidențierea, în cadrul situațiilor financiare, a oricărui element care are o valoare semnificativă.

Elementele cu valori nesemnificative, care au aceeaşi natură sau au funcții similare, trebuie însumate, nefiind necesară prezentarea lor separată. Pragul de semnificație depinde de mărirea elementului sau erorii, judecată în împrejurările specifice ale omisiunii sau declarării greşite. Astfel, pragul de semnificație oferă mai degrabă o limită, decât să reprezinte o caracteristică calitativă primară pe care informația trebuie să o aibă pentru a fi utilă.

7.3. Regulile de evaluare

În vederea evaluării nivelului sub care un element nu trebuie prezentat în bilanț, ci trecut în contul de profit şi pierdere sau pentru luarea deciziei referitoare la necesitatea înregistrării activelor în categorii separate (sau într-o singură categorie comună), se va avea în vedere raționamentul profesional.

Evaluarea elementelor patrimoniale are în vedere următoarele momente:

a) data intrării în patrimoniu;
b) data inventarului;
c) data încheierii exercițiului financiar;
d) data ieşirii din patrimoniu.

a) La data intrării în patrimoniu, bunurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, denumită valoare contabilă, care se stabileşte astfel:
   - valoarea de achiziţie, denumită cost de achiziţie, pentru bunurile obţinute cu titlu oneros (prin vânzare-cumpărare);
   - costul de producţie, pentru bunurile produse în cadrul societăţii;
   - valoarea de aport, stabilită în urma evaluării, pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;
   - valoarea justă, pentru bunurile obţinute cu titlu gratuit.

Costul de achiziţie al unui bun cuprinde preţul de cumpărare, taxele de import şi alte taxe, cu excepţia acelora care sunt recuperabile de la autoritatea fiscală, cheltuielile de transport, manipulare şi alte cheltuieli necesare pentru punerea în stare de funcţionare a bunului respectiv.

Costul de producţie al unui bun cuprinde costul de achiziţie a materiilor prime şi materialelor consumabile şi cheltuielile de producţie direct atribuibile bunurilor. Costul de producţie sau de prelucrare al stocurilor, precum şi costul de producţie al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe, aferente producţiei, şi anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă şi alte cheltuieli directe de producţie, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producţie, alocată în mod raţional ca fiind legată de fabricaţia acestora.

În costurile de producţie poate fi inclusă şi dobânda la capitalul împrumutat pentru finanţarea achiziţiei, construcţiei sau producţiei de active cu ciclu lung de fabricaţie.

Nu sunt elemente ale costului de producţie, ci cheltuieli ale perioadei în care au survenit următoarele:
   - pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri de producţie înregistrate peste limitele normal admise;
   - cheltuielile de depozitare, cu excepţia cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producţie, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricaţie;
   - cheltuielile generale de administraţie, care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi locul final;
   - costurile de desfacere.

b) Cu ocazia inventarierii, evaluarea elementelor patrimoniale se face la valoarea actuală a fiecărui element patrimonial de activ şi de pasiv, denumită valoare de inventar. Aceasta se stabileşte în funcţie de

utilitatea bunurilor, de starea acestora şi de preţul pieţei pentru astfel de bunuri. Valoarea de inventar aferentă creanţelor şi datoriilor se face în funcţie de valoarea probabilă de încasat sau de plătit.

c) La data închiderii exerciţiului financiar, elementele patrimoniale de activ şi de pasiv, de natura datoriilor, se evaluează şi se reflectă în situaţiile financiare anuale la valoarea de intrare, pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

În acest scop, valoarea de intrare, sau contabilă, se compară cu valoarea de inventar şi se aplică următoarele reguli:

- pentru elementele de activ, diferenţele constatate în plus între valoarea de inventar şi valoarea contabilă netă nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menţionându-se la valoarea de intrare. Diferenţele constatate în minus între valoarea de inventar şi valoarea contabilă netă se înregistrează în contabilitate pe seama unei amortizări suplimentare, în cazul activelor amortizabile pentru care deprecierea este ireversibilă sau se efectuează o ajustare pentru depreciere sau pierdere de valoare, atunci când deprecierea este reversibilă, aceste elemente menţionându-se, de asemenea, la valoarea lor de intrare. Valoarea contabilă netă este dată de diferenţa dintre valoarea de intrare, pe de o parte, şi amortizarea/ajustarea pentru depreciere sau pierdere de valoare cumulate, pe de altă parte.

Valorile mobiliare pe termen lung se evaluează la costul istoric, mai puţin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare. În cazul valorilor mobiliare pe termen scurt, evaluarea se face:

- la valoarea de cotaţie din ultima zi de tranzacţionare, pentru valorile mobiliare admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată;
- la costul istoric mai puţin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare, în cazul valorilor mobiliare netranzacţionate pe o piaţă reglementată.

Pentru elementele de pasiv de natura datoriilor, diferenţele constatate în plus între valoarea de inventar şi valoarea de intrare a elementelor de pasiv de natura datoriilor se înregistrează în contabilitate, pe seama elementelor corespunzătoare de datorii.

La fiecare dată a bilanţului:

- disponibilităţile băneşti şi alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele şi depozitele bancare, creanţele şi datoriile exprimate în valută, se evaluează şi se raportează utilizând cursul de schimb

comunicat de Banca Naţională a României, valabil la data închiderii exerciţiului financiar. Diferenţele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de la data înregistrării în contabilitate şi cursul de schimb de la data încheierii exerciţiului financiar, se înregistrează, la venituri sau la cheltuieli financiare, după caz;

- elementele nemonetare, achiziţionate cu plata în valută şi înregistrate la cost istoric (imobilizări, stocuri), trebuie raportate utilizând cursul de schimb de la data efectuării tranzacţiei.
- elementele nemonetare, achiziţionate cu plata în valută şi înregistrate la valoarea justă, trebuie raportate utilizând cursul de schimb existent la data determinării valorilor respective;
- pentru creanţele sau datoriile, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, eventualele diferenţe favorabile sau nefavorabile, care rezultă din evaluarea acestora, se înregistrează la venituri sau la cheltuieli financiare, după caz.

d) La data ieşirii din patrimoniu sau la darea în consum, bunurile se evaluează şi se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

7.4. Utilizatorii situaţiilor financiare anuale

Utilizatorii situaţiilor financiare anuale sunt următorii:

a) investitorii actuali şi potenţiali. Ofertanţii de capital şi consultanţii lor sunt preocupaţi permanent de riscul inerent al tranzacţiilor şi de beneficiul adus de investiţiile lor. Din această cauză, ei au nevoie de informaţii pentru a decide dacă ar trebui să cumpere, să păstreze sau să vândă acţiuni. Această decizie este influenţată în mod deosebit de acele informaţii care permit evaluarea capacităţii unei societăţi comerciale de a plăti dividende;

b) angajaţii. Aceştia şi grupurile lor reprezentative (sindicatele) sunt interesaţi de informaţiile care oferă posibilitatea de a trage concluzii privind stabilitatea, profitabilitatea şi capacitatea unei societăţi comerciale de a oferi remuneraţii, pensii sau alte avantaje;

c) creditorii financiari. Sunt interesaţi de informaţiile care permit determinarea capacităţii societăţii comerciale de a rambursa, conform contractelor încheiate, ratele scadente şi dobânzile aferente împrumuturilor contractante;

d) furnizorii şi alţi creditori comerciali. Aceştia sunt interesaţi de acele informaţii care le permit să determine dacă sumele care le sunt datoare vor fi plătite la scadenţă;

e) clienţii. Această categorie de utilizatori este interesată de acele informaţii care le permit să determine dacă societatea îşi poate continua activitatea în condiţii normale, mai ales în situaţia în care clienţii sunt dependenţi de societate;

f) guvernul şi instituţiile sale. Sunt interesate de alocarea resurselor şi implicit, de activitatea societăţilor. Pe baza informaţiilor solicitate se asigură reglementarea activităţii societăţilor, determinarea politicii fiscale, calculul venitului naţional şi al altor indicatori statistici similari;

g) publicul. Situaţiile financiare anuale pot ajuta publicul prin oferirea de informaţii despre evoluţia recentă şi tendinţele legate de dezvoltarea societăţii şi a sferei activităţilor acesteia, atunci când societatea are o contribuţie deosebită la dezvoltarea economiei locale.

Capitolul 8

Contabilitatea operațiunilor privind capitalurile

Capitalul cuprinde totalitatea surselor de finanțare stabile, aflate la dispoziția unei societăți comerciale. Prin caracter stabil se înțelege o perioadă mai mare de un an.

Capitalurile sunt formate din capitaluri proprii, provizioane și împrumuturi, și datorii asimilate.

Capitalurile proprii reprezintă totalitatea capitalurilor proprietate individuală sau a asociațiilor și se compun din aporturile de capital, primele de capital, rezervele din reevaluare, rezerve, rezultatul reportat și rezultatul exercițiului.

Provizioanele sunt fondurile ce se constituie pe seama cheltuielilor, care au ca scop acoperirea pierderilor și cheltuielilor probabile sau exigibile în viitor, certe sau nedeterminate în ceea ce privește mărimea lor, precum și acoperirea acelor cheltuieli eșalonate pe parcursul a mai multor exerciții financiare.

Împrumuturile și datoriile asimilate reprezintă datoriile care apar ca urmare a atragerii de resurse financiare străine pe termen mediu și lung de la terțe persoane fizice și/sau juridice. Aceste datorii se identifică cu împrumuturile din emisiunea de obligațiuni, creditele bancare pe termen mediu și lung, împrumuturile de tip leasing financiar sau cu alte împrumuturi și datorii asimilate.

Datoriile pe termen mediu și lung sunt prezente și funcționează din momentul nașterii obligațiilor față de terți, până în momentul stingerii acestora prin rambursare sau plată.

8.1. Contabilitatea capitalului social

Capitalul social are un caracter avansabil, fiind constituit la înființarea societății, condiție de bază în existența și funcționarea ei.

Capitalul social este divizat în părți egale, care în raport cu tipul societății, sunt denumite acțiuni sau părți sociale. Acesta se împarte în următoarele două categorii:

1) capital subscris nevărsat, care evidenţiază promisiunea de aport;
2) capital subscris vărsat, care evidenţiază onorarea promisiunii de aport.

Înregistrarea în contabilitate a capitalului social se efectuează pe baza actului constitutiv al societăţii şi a documentelor justificative privind vărsămintele de capital.

Modelul unui act constitutiv este prezentat în anexe.

Modelul unui act constitutiv se prezintă astfel:

S-a cerut atestarea identităţii părţilor, a valabilităţii conţinutului şi a datei certe a prezentului înscris.

ACTUL CONSTITUTIV AL SOCIETĂŢII COMERCIALE PE ACŢIUNI
S.C. „X" S.A.

Încheiat între:

A, cetăţean român, născut la data de ..... în ....., domiciliat in ... ... ;

Identificat cu CI seria ..... nr. ..... eliberată de ..... la data de ....., valabilă până la data de ... ..., CNP ... ...,

B, cetăţean român, născut la data de ..... în ..... domiciliat în .....,

Identificat cu CI seria .... .. nr. ..... eliberată de ..... la data de ....., valabilă până la data de ... ... CNP ... ...

Şi

C, cetăţean român, născut la data de ..... în ..... domiciliat în .....,

Identificat cu CI seria ..... nr. ..... eliberată de ..... la data de ....., valabilă până la data de ... ... CNP ... ...

CARE AU FOST DE ACORD SĂ ÎNCHEIE PREZENTUL ACT CONSTITUTIV, CARE REUNEŞTE, CONFORM PREVEDERILOR LEGALE ÎN VIGOARE, CONTRACTUL DE SOCIETATE ŞI STATUTUL UNEI SOCIETĂŢI COMERCIALE, ÎN URMĂTOARELE CONDIŢII:

Art. 1
DENUMIREA SOCIETĂȚII

1.1. Denumirea societății este S.C. „X" S.A.

1.2. În orice act, scrisoare sau publicație emanând de la societate se va menționa denumirea și forma juridică a acesteia, sediul, capitalul social, precum și numărul de înmatriculare în Registrul Comerțului și codul de înregistrare fiscală.

Art. 2
FORMA JURIDICĂ A SOCIETĂȚII

2.1. Societatea comercială „X" este o societate pe acțiuni

2.2. Societatea este persoana juridică de drept român constituită cu participare română și își desfășoară activitatea conform prevederilor prezentului Act Constitutiv și în conformitate cu prevederile legale referitoare la societățile comerciale.

Art.3
SEDIUL SOCIETĂȚII

3.1. Sediul societății este în România, ...

3.2. Societatea poate înființa sedii secundare, sucursale, filiale sau reprezentanțe comerciale oriunde în România sau în străinătate, în condițiile legii.

3.3. Societatea are declarate puncte de lucru la următoarele adrese:

.....

.....

Art. 4
DURATA SOCIETĂȚII

*4.1. Societatea a fost constituită pe **durată nelimitată**, începând cu data înmatriculării în Registrul Comerțului.*

4.2. Societatea are personalitate juridică de la data înmatriculării ei în Registrul Comerțului.

Art. 5
OBIECTUL DE ACTIVITATE AL SOCIETĂȚII

5.1. Domeniul principal de activitate al societății este:

..... *– Cod CAEN .....*

5.2. Activitatea principală a societății este:

..... *– Cod CAEN .....*

5.3. Societatea va desfășura și următoarele activități secundare:

..... *– Cod CAEN .....*

.....– Cod CAEN .....
.....– Cod CAEN .....
.....– Cod CAEN .....
.....– Cod CAEN .....
.....– Cod CAEN .....

Art. 6
CAPITALUL SOCIAL

6.1. Capitalul social subscris este de 100.000 de lei

6.2. Capitalul social este împărţit în 100 de acţiuni nominative, fiecare în valoare de 1.000 de lei, subscrise şi vărsate în întregime de acţionari, după cum urmează:

1.A – deţine un număr de 50 de acţiuni numerotate de la 1 la 50, reprezentând 50% din capitalul social, 50% beneficii şi pierderi,

2.B – deţine un număr de 30 de acţiuni numerotate de la 51 la 80, reprezentând 30% din capitalul social, 30% beneficii şi pierderi.

3.C – deţine un număr de 20 de acţiuni numerotate de la 81 la 100, reprezentând 20% din capitalul social, 20% beneficii şi pierderi.

6.3. Aportul acţionarilor la capitalul social este următorul:

- *A – 50.000 de lei*
- *B – o clădire evaluată la 30.000 de lei*
- *C – un stoc de marfă evaluat la 20.000 de lei*

Art. 7
MAJORAREA CAPITALULUI

7.1. Capitalul social se poate mări prin emisiunea de acţiuni noi sau prin majorarea valorii nominale a acţiunilor existente în schimbul unor noi aporturi în numerar şi/sau în natură.

7.2. De asemenea, acţiunile noi sunt eliberate prin încorporarea rezervelor, cu excepţia rezervelor legale, precum şi a beneficiilor sau a primelor de emisiune, ori prin compensarea unor creanţe lichide şi exigibile asupra societăţii cu acţiuni ale acesteia.

7.3. Diferenţele favorabile din reevaluarea patrimoniului vor fi incluse în rezerve, fără a majora capitalul social.

7.4. Mărirea capitalului social prin majorarea valorii nominale a acţiunilor poate fi hotărâtă numai cu votul tuturor acţionarilor, în afară de cazul când este realizată prin incorporarea rezervelor, a beneficiilor sau a primelor de emisiune.

Art. 8
REDUCEREA CAPITALULUI

8.1. Capitalul social poate fi redus prin:

a) micşorarea numărului de acţiuni;

b) reducerea valorii nominale a acţiunilor;

c) dobândirea propriilor acţiuni, urmată de anularea lor.

8.2. Capitalul social mai poate fi redus, atunci când reducerea nu este motivată de pierderi, prin:

a) scutirea totală sau parţială a asociaţilor de vărsămintele datorate;

b) restituirea către acţionari a unei cote-părţi din aporturi, proporţională cu reducerea capitalului social şi calculată egal pentru fiecare acţiune;

c) alte procedee prevăzute de lege.

8.3. Reducerea capitalului social va putea fi făcută numai după trecerea a două luni din ziua în care hotărârea a fost publicată în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a.

8.4. Hotărârea va trebui să respecte minimul de capital social, atunci când legea îl fixează, să arate motivele pentru care se face reducerea şi procedeul ce va fi utilizat pentru efectuarea ei.

Art. 9
ACŢIUNILE

9.1. Acţiunile societăţii sunt nominative, transmisibile şi indivizibile.

9.2. Societatea va ţine evidenţa acţiunilor într-un registru numerotat, sigilat şi parafat de Preşedintele Consiliului de administraţie, care se păstrează la sediul societăţii.

Art. 10
DREPTURI ŞI OBLIGAŢII DECURGÂND DIN ACŢIUNI

10.1. Fiecare acţiune subscrisă şi vărsată de acţionari conferă acestora dreptul la un vot în Adunarea generală a acţionarilor, dreptul de a alege şi de a fi ales în organele de conducere ale societăţii, dreptul de a participa la distribuirea profitului conform prevederilor prezentului Act constitutiv şi a dispoziţiilor legale, precum şi alte drepturi prevăzute în Actul constitutiv.

10.2. Exerciţiul dreptului de vot va fi suspendat pentru acţionarii care nu sunt la curent cu vărsămintele ajunse la scadenţă.

10.3. Deţinerea de acţiuni implică adeziunea de drept la Actul constitutiv al societăţii.

10.4. Drepturile şi obligaţiile legate de acţiuni le urmează pe acestea în cazul trecerii lor în proprietatea altor persoane.

10.5. Obligaţiile societăţii sunt garantate cu capitalul social al acesteia, iar acţionarii răspund numai în limita acţiunilor pe care le deţin în societate.

10.6. Patrimoniul societăţii nu poate fi grevat de datorii sau alte obligaţii personale ale acţionarilor.

10.7. Creditorii personali ai acţionarilor pot formula pretenţii numai asupra părţii din profitul societăţii, ce li se vor repartiza de către Adunarea generală extraordinară acţionarilor debitori sau a cotei-părţi cuvenite acestora la lichidarea societăţii.

Art. 11

TRANSFERUL DREPTULUI DE PROPRIETATE ASUPRA ACŢIUNILOR

11.1. Niciun acţionar nu poate cesiona, vinde, transfera (inclusiv transferul prin intermediul dizolvării, fuziunii, sau în alt mod prevăzut de lege) sau dispune în alt mod de propriile acţiuni, în favoarea altui acţionar, fără notificarea prealabilă scrisă a celorlalţi acţionari. Acţiunile sunt indivizibile cu privire la societate, care nu recunoaşte decât un proprietar pentru fiecare acţiune.

11.2. Un acţionar care doreşte să vândă din acţiunile sale va oferi mai întâi spre vânzare aceste acţiuni celorlalţi acţionari, în conformitate cu proporţia de acţiuni deţinute, aceştia având drept de preempţiune asupra acţiunilor. Oferta se va face printr-o înştiinţare scrisă, în care se va specifica preţul pentru fiecare acţiune şi numărul de acţiuni oferite spre cumpărare.

11.3. În termen de cel mult cinci zile de la primirea Înştiinţării de transfer, acţionarii cărora li s-a făcut oferta de vânzare vor putea opta pentru cumpărarea acţiunilor oferite prin comunicare în scris către acţionarul ofertant.

11.4. În termen de cel mult cinci zile de la primirea de către acţionarul-vânzător a Înştiinţării de acceptare, acţionarul-vânzător şi acţionarul-cumpărător vor finaliza transferul acţiunilor vândute, iar acţionarul cumpărător va plăti preţul prescris pentru acţiuni în acest termen, în caz contrar, acţionarul-cumpărător are dreptul de a cere instanţei judecătoreşti competente constatarea transferului acţiunilor ofertate spre vânzare prin consemnarea preţului solicitat la dispoziţia acţionarului vânzător.

11.5. În situaţia în care rămân acţiuni nevândute, acţionarul vânzător va fi liber să ofere aceste acţiuni oricăror alte persoane, la acelaş preţ şi în aceleaşi condiţii, fără ca preţul pe o acţiune să fie mai mic decât cel în oferta către ceilalţi acţionari.

11.6. Dacă o persoană care nu este acţionar al societăţii doreşte să cumpere acţiunile de vânzare, înainte ca transferul să fie făcut către o asemenea persoană, trebuie convocat Consiliul de administraţie, pentru a aproba acest transfer.

Art. 12

ADUNAREA GENERALĂ A ACȚIONARILOR

12.1. Adunarea generală a acționarilor este organul de conducere al societății care decide asupra activității acesteia și asigură politica economică și comercială, fiind compusă din acționari sau din reprezentanți ai acestora.

12.2. Adunările generale sunt ordinare sau extraordinare și se țin, în general, la sediul societății, dacă situația de fapt nu impune stabilirea unui alt loc.

12.3. Adunările generale vor fi convocate potrivit prezentului act constitutiv. Avizul de convocare va fi expediat prin scrisoare recomandată cu confirmare de primire, prin telefax, prin scrisoare electronică sau personal, prin luare la cunoștință, fiecăruia dintre acționari. Convocarea trebuie să cuprindă în mod obligatoriu data și locul stabilit pentru Adunarea generală și ordinea de zi.

A) ADUNAREA GENERALĂ ORDINARĂ

12.4. Adunarea generală ordinară se întrunește cel puțin o dată pe an, în cel mult cinci luni de la închiderea exercițiului financiar, și are următoarele atribuții:

a) să discute, să aprobe sau să modifice bilanțul financiar anual, pe baza rapoartelor prezentate de Consiliul de administrație sau ale auditorilor financiari, și să fixeze dividendul;

b) să aleagă și să revoce membrii Consiliului de administrație și auditorul;

c) să fixeze remunerația cuvenită pentru exercițiul în curs a membrilor Consiliului de administrație și auditorului, dacă nu a fost stabilită prin actul constitutiv;

d) să se pronunțe asupra gestiunii Consiliului de administrație;

e) să stabilească bugetul de venituri și cheltuieli și, după caz, programul de activitate, pe exercițiul financiar următor;

f) să hotărască gajarea, închirierea sau desființarea uneia sau a mai multor unități ale societății.

12.5. Pentru validitatea deliberărilor Adunării generale ordinare, este necesară prezența acționarilor care să dețină cel puțin o pătrime din numărul total de drepturi de vot. Hotărârile Adunării generale ordinare se iau cu majoritatea voturilor exprimate.

12.6. Dacă Adunarea nu poate lucra din cauza neîndeplinirii condițiilor de validitate a cvorumului necesar adoptării hotărârii, Adunarea ce se va întruni la o a doua convocare poate să delibereze asupra problemelor puse la ordinea de zi a celei dintâi adunări, oricare ar fi partea de capital social reprezentată de acționarii prezenți, cu majoritatea voturilor exprimate.

12.7. Pentru adunările generale ordinare, următoarele documente sunt trimise împreună cu înştiinţarea: bilanţul şi contul de profit şi pierderi, raportul Consiliului de administraţie, raportul auditorului, proiectul programului de activitate pe anul următor.

B) ADUNAREA GENERALĂ EXTRAORDINARĂ

12.8. Adunarea generală extraordinară se întruneşte ori de câte ori este necesar a se lua o hotărâre pentru:

a) schimbarea formei juridice a societăţii;

b) mutarea sediului societăţii;

c) schimbarea obiectului de activitate al societăţii;

d) înfiinţarea sau desfiinţarea unor sedii secundare: sucursale, agenţii, reprezentanţe sau alte asemenea unităţi, fără personalitate juridică;

e) majorarea capitalului social;

f) reducerea capitalului social sau reîntregirea lui prin emisiune de noi acţiuni;

g) fuziunea cu alte societăţi sau divizarea societăţii;

h) dizolvarea anticipată a societăţii;

i) conversia acţiunilor dintr-o categorie în cealaltă;

j) conversia unei categorii de obligaţiuni în altă categorie sau în acţiuni;

k) emisiunea de obligaţiuni;

l) oricare altă modificare a actului constitutiv sau oricare altă hotărâre pentru care este cerută aprobarea Adunării generale extraordinare.

12.9. Adunarea generală ordinară sau extraordinară este convocată de către Preşedintele Consiliului de administraţie al societăţii, sau de către o persoană anume, delegată de către acesta şi se va putea desfăşura la sediul societăţii sau în alt loc din ţară sau din străinătate, după cum va fi stabilit prin avizul de convocare.

12.10. Adunarea generală se va convoca ori de câte ori Consiliul de administraţie consideră necesar, precum şi la cererea acţionarilor reprezentând cel puţin 5% din capitalul social, dacă cererea indică ordinea de zi şi problemele sunt de competenţa adunării.

12.11. Adunarea generală va fi convocată în termen de 30 de zile şi se va întruni în termen de cel mult 60 de zile de la data primirii cererii. Avizul de convocare va cuprinde locul, data şi ora ţinerii adunării, precum şi ordinea de zi, cu descrierea explicită a tuturor problemelor care vor face obiectul dezbaterilor Adunării generale.

12.12. În cazul în care Consiliul de administraţie nu convoacă Adunarea generală, instanţa de la sediul societăţii, cu citarea Consiliului de administraţie, va putea autoriza convocarea Adunării generale de către

acționarii care au formulat cererea. Prin aceeaşi încheiere, instanța aprobă ordinea de zi, stabileşte data ținerii Adunării generale şi, dintre acționari, persoana care o va prezida.

12.13. Dacă pe ordinea de zi figurează propuneri pentru modificarea statutului, convocarea va trebui să cuprindă textul integral al propunerilor.

12.14. Înştiințarea pentru prima adunare generală poate conține şi data, şi ora pentru cea de-a doua adunare, pentru cazul în care cea dintâi nu s-ar putea ține din lipsa cvorumului necesar. A doua adunare nu se poate întruni în chiar ziua fixată pentru prima adunare.

12.15. Pentru Adunările generale ordinare, odată cu convocarea se trimit acționarilor: bilanțul contabil, contul de profit şi pierderi, raportul administratorului şi cel al auditorului asupra activității societății în exercițiul încheiat, proiectul programului de activitate şi al bugetului pe anul următor. Inventarul este ținut la dispoziția acționarilor, la sediul social al societății, precum şi al filialelor şi sucursalelor.

12.16. Au dreptul de a cere introducerea unor noi puncte pe ordinea de zi unul sau mai mulți acționari reprezentând, individual sau împreună, cel puțin 5% din capitalul social.

12.17. Acționarii, reprezentând întreg capitalul social, vor putea ține o Adunare generală, fără respectarea formalităților de convocare şi să decidă asupra oricăror probleme care sunt de competența Adunării generale.

Art.13

ORGANIZAREA ADUNĂRII GENERALE

13.1. Adunarea generală este prezidată de Preşedintele Consiliului de Administrație, de persoana desemnată de principalul acționar sau de către o altă persoană desemnată de adunare.

13.2. Adunarea generală alege dintre membrii săi un secretar care să verifice lista de prezență a acționarilor şi care să întocmească procesul-verbal al adunării. Secretarul Adunării generale va fi desemnat din cadrul personalului angajat al societății.

13.3. Procesul-verbal al adunării se va scrie într-un registru sigilat şi parafat ce se păstrează la sediul societății.

13.4. Procesul-verbal va fi semnat de persoana care a prezidat şedința şi de secretarul care l-a întocmit.

Art.14

EXERCITAREA DREPTULUI LA VOT ÎN ADUNAREA GENERALĂ

14.1. Pentru a fi valabil constituită la prima convocare, Adunarea generală ordinară a acționarilor trebuie să întrunească prezența acționarilor,

reprezentând cel puţin o pătrime din numărul total de voturi, iar deciziile se consideră legal şi statutar adoptate, dacă sunt votate de majoritatea acţionarilor prezenţi în adunare. Adunarea ce se va întruni la o a doua convocare poate să delibereze asupra punctelor de pe ordinea de zi a celei dintâi adunări, indiferent de cvorumul întrunit, luând hotărâri cu majoritatea voturilor exprimate.

14.2. În cazul Adunării generale extraordinare, pentru validitatea deliberărilor este necesară la prima convocare prezenţa acţionarilor, deţinând cel puţin o pătrime din numărul total de drepturi de vot, iar la convocările următoare, prezenţa acţionarilor reprezentând cel puţin o cincime din numărul total de drepturi de vot. Hotărârile se consideră legal şi statutar adoptate, dacă sunt luate cu majoritatea voturilor deţinute de acţionarii prezenţi sau reprezentaţi. Decizia de modificare a obiectului principal de activitate al societăţii, de reducere sau majorare a capitalului social, de schimbare a formei juridice, de fuziune, divizare sau de dizolvare a societăţii se ia cu o majoritate de cel puţin două treimi din drepturile de vot deţinute de acţionarii prezenţi sau reprezentaţi.

14.3. Dreptul la vot poate fi exercitat personal sau prin împuternicit, care poate fi chiar şi o terţă persoană, pe bază de procura specială care va fi prezentată înaintea Adunării generale. Hotărârile pot fi luate de acţionari şi în scris.

14.4. Adunarea generală a acţionarilor ia hotărâri prin vot deschis. La propunerea persoanei care prezidează sau a unui grup de acţionari care deţin cel puţin 10% din capitalul social, se va putea decide ca votul să fie secret.

14.5. Membrii Consiliului de administraţie nu pot vota în baza acţiunilor pe care le deţin, nici personal, nici prin reprezentant, în privinţa descărcării gestiunii ori a unei probleme în care persoana sau activitatea lor ar fi în discuţie. Partea de capital a celor care nu ar fi putut vota în virtutea acestui paragraf este luată totuşi în considerare pentru constituirea reglementată a Adunării.

14.6. Membrii Consiliului de administraţie şi funcţionarii societăţii nu pot reprezenta pe acţionari, sub sancţiunea anulării hotărârii, dacă fără votul acestora nu s-ar fi obţinut majoritatea cerută, cu excepţia celor care au şi calitatea de acţionari.

14.7. Hotărârile Adunării generale sunt obligatorii pentru toţi acţionarii, chiar dacă au fost împotrivă, absenţi sau nereprezentaţi.

14.8. Spre a fi opozabile terţilor, hotărârile Adunării generale vor fi depuse în termen de 15 zile la Registrul Comerţului, în vederea menţionării lor în acesta, şi vor fi publicate în Monitorul Oficial.

ADMINISTRAREA SOCIETĂȚII

Art. 15

NUMIREA

15.1. Societatea este administrată în sistem unitar de trei administratori ce formează Consiliul de administrație.

MEMBRU: D., cetățean român, căsătorit, născut la data de ..... în..... Jud....., domiciliat în....., identificat cu CI seria ....., nr....., eliberată de Poliția..... la data de ....., valabilă până la data de ....., CNP.....

MEMBRU: F., cetățean român, căsătorit, născut la data de ..... în..... Jud....., domiciliat în....., identificat cu CI seria ...., nr. ..... eliberată de Politia ..... la data de ....., valabilă până la data de ....., CNP..... .

15.3. Preşedintele Consiliului de administrație este numit D., cetățean roman, căsătorit, născut la data de ..... în..... Jud....., domiciliat în..... identificat cu CI Seria..... nr. ....., eliberată de Poliția ..... la data de ....., valabilă până la data de ....., CNP.....

15.4. Mandatul membrilor Consiliului de administrație este valabil până la data de 31.12.N.

Art. 16

ORGANIZAREA

16.1. Societatea este administrată de Consiliul de administrație.

16.2. Când se creează un loc vacant în Consiliul de administrație, Adunarea generală alege un nou administrator pentru completarea locului vacant. Durata pe care este ales pentru ocuparea locului vacant va fi egală cu perioada care a rămas până la expirarea mandatului predecesorului său.

16.3. Consiliul de administrație este condus de Preşedinte.

16.4. În relațiile cu terții, societatea este reprezentată în mod exclusiv de Preşedintele Consiliului de administrație, acesta fiind singurul abilitat să semneze actele ce angajează societatea față de terți. Cu titlu de excepție, Preşedintele Consiliului de administrație poate delega parte din atribuțiile sale unui alt membru al consiliului.

16.5. Preşedintele Consiliului de administrație şi ceilalți administratori sunt obligați să pună la dispoziția acționarilor şi auditorului, la cererea acestora, toate documentele societății.

Art. 17

MEMBRII CONSILIULUI DE ADMINISTRAŢIE

17.1. Consiliul de administraţie va crea un comitet consultativ format din doi membri ai consiliului şi însărcinat cu desfăşurarea de investigaţii şi cu elaborarea de recomandări pentru consiliu, în domenii precum auditul, remunerarea administratorilor şi personalului, sau cu nominalizarea de candidaţi pentru diferitele posturi de conducere. Comitetul va înainta consiliului, în mod regulat, rapoarte asupra activităţii lor.

Art. 18

EXERCITAREA DREPTULUI DE VOT ÎN CONSILIUL DE ADMINISTRAŢIE

18.1. Consiliul de administraţie se întruneşte cel puţin o dată la trei luni, la convocarea Preşedintelui.

18.2. Consiliul de administraţie se reuneşte în ziua, la ora şi locul indicat în avizul de convocare, la sediul societăţii sau în alt loc din ţară sau din străinătate.

18.3. Consiliul de administraţie poate fi convocat şi la cererea motivată a cel puţin doi dintre membrii săi.

18.4. Avizul de convocare va fi expediat prin scrisoare recomandată cu confirmare de primire, prin telefax, prin scrisoare electronică sau personal, prin luare la cunoştinţă, fiecăruia dintre membrii consiliului şi auditorului cu cel puţin 10 zile înainte de data fixată pentru reuniune. În caz de urgenţă, termenul de convocare poate fi scurtat la minim cinci zile. Avizul de convocare va conţine ordinea de zi a reuniunii.

18.5. Consiliul de administraţie poate decide în prezenţa tuturor membrilor săi fără respectarea formalităţilor de convocare.

18.6. Fiecare administrator va avea un vot în Consiliul de administraţie. Consiliul lucrează valabil în prezenţa majorităţii membrilor săi prezenţi personal sau prin împuterniciţi şi decide cu votul favorabil al majorităţii celor prezenţi. În cazul unui număr egal de voturi sau de balotaj în Consiliul de administraţie, votul Preşedintelui va fi decisiv.

18.7. Consiliul de administraţie poate lua decizii valabile şi prin corespondenţă, dacă se respectă condiţiile de majoritate prevăzute în primul aliniat.

18.8. Dezbaterile Consiliului de administraţie se desfăşoară oricând este necesar, conform ordinii de zi, şi sunt consemnate în procesul-verbal al adunării, inclus într-un registru sigilat şi parafat de Preşedinte.

18.9. Procesul-verbal este semnat de persoana care a prezidat întrunirea Consiliului de administraţie şi de administratorii prezenţi.

18.10. Consiliul de administrație poate numi unul sau mai mulți procuratori pentru întocmirea anumitor acte sau categorii de acte.

Art. 19

ATRIBUTIILE CONSILIULUI DE ADMINISTRAȚIE

19.1. Consiliului de administrație îi sunt recunoscute cele mai ample puteri de ordinară sau extraordinară administrație, având facultatea de a încheia toate actele pe care le va reține necesare sau oportune pentru atingerea scopului social, excluzând atribuțiile acordate prin lege sau prin capacitatea prezentul act constitutiv adunării generale a acționarilor.

19.2. Consiliul de administrație are următoarele atribuții:

a) stabileşte ordinea de zi pentru Adunarea generală;

b) aprobă regulamentul de ordine interioară şi regulamentul de organizare şi funcționare al societății prin care se stabilesc îndatoririle şi responsabilitățile directorilor executivi şi ale personalului societății, pe compartimente şi funcțiuni;

c) stabileşte liniile generale de conducere ale societății, pe termen lung şi mediu;

d) încheie, modifică sau reziliază contracte comerciale obişnuite până la limita de 10.000 de euro;

e) aprobă actele de achiziție şi de dispoziție privitoare la brevete, mărci, drepturi de autor şi know-how;

f) hotărăşte schema de personal şi nivelul de salarizare, angajează şi concediază personalul societății, stabileşte drepturile şi obligațiile personalului;

g) aprobă cererile de acordare de împrumuturi;

h) constituie garanții, cu excepția ipotecilor;

i) conferă procuri de reprezentare a societății;

j) decide chemarea în justiție, în numele societății, şi se constituie ca parte atât în fața instanțelor judecătoreşti, cât şi în fața Curților de arbitraj, în caz de litigiu;

k) prezintă anual adunării generale ordinare a acționarilor raporturi cu privire la activitatea societății, bilanțul contabil şi contul de profit şi pierdere pe anul precedent, precum şi proiectul programului de activitate şi al bugetului de venituri şi cheltuieli pe anul următor;

l) convoacă Adunările generale ale acționarilor în condițiile actului constitutiv;

m) propune înființarea şi desființarea de sucursale sau agenții ale societății, în România sau în străinătate, precum şi orice alte forme de asociere;

n) decide realizarea investiţiilor;

o) decide asupra oricăror alte probleme care, prin importanţa lor, pot influenţa poziţia financiară şi comercială sau politica societăţii, sau care sunt date în competenţa sa de către Adunarea generală a acţionarilor, dar fără depăşirea prevederilor legale în materie.

19.3. Totuşi, Preşedintele Consiliului de administraţie va putea să încheie acte juridice prin care să dobândească, să înstrăineze, să închirieze, să schimbe sau să constituie în garanţie bunuri aflate în patrimoniul societăţii, a căror valoare depăşeşte 10% din valoarea contabilă a activelor societăţii la data încheierii actului juridic, numai cu aprobarea adunării generale extraordinare a acţionarilor.

19.4. Adunarea generală va putea decide, de asemenea, ca administrarea societăţii să fie încredinţată unei persoane juridice, prin încheierea unui contract de administrare.

19.5. Preşedintele şi ceilalţi membri ai Consiliului de administraţie răspund individual şi solidar, după caz, faţă de societate, pentru prejudiciile rezultate din infracţiuni sau abateri şi pentru greşeli în administrarea societăţii. În astfel de situaţii, ei vor putea fi revocaţi prin hotărârea Adunării generale a acţionarilor.

19.6. Administratorii pierd această calitate şi prin:

a) demisie notificată în scris şi aprobată de Adunarea generală a acţionarilor;

b) declararea ca incapabili;

c) lipsa nemotivată de la şedinţele Consiliului de Administraţie timp de şase luni succesiv.

Art. 20

DIRECTORII

20.1. Consiliul de administraţie poate delega conducerea societăţii unuia sau mai multor directori, numind pe unul dintre ei director general.

20.2. Directorii pot fi numiţi dintre administratori sau din afara consiliului de administraţie.

20.3. Dacă prin actul constitutiv sau printr-o hotărâre a adunării generale a acţionarilor se prevede acest lucru, Preşedintele Consiliului de administraţie al societăţii poate fi numit şi director general.

20.4. În cazul societăţilor pe acţiuni ale căror situaţii financiare anuale fac obiectul unei obligaţii legale de auditare financiară, delegarea conducerii societăţii în conformitate cu art. 20.1 este obligatorie.

20.5. În înțelesul prezentului act constitutiv, director al societății pe acțiuni este numai acea persoană căreia i-au fost delegate atribuții de conducere a societății, în conformitate cu art. 20.1.

20.6. Directorii sunt responsabili cu luarea tuturor măsurilor aferente conducerii societății, în limitele obiectului de activitate al societății și cu respectarea competențelor exclusive rezervate de lege sau de actul constitutiv Consiliului de Administrație și adunării generale a acționarilor.

20.7. Modul de organizare a activității directorilor poate fi stabilit prin actul constitutiv sau prin decizie a Consiliului de administrație.

20.8. Consiliul de administrație este însărcinat cu supravegherea activității directorilor. Orice administrator poate solicita directorilor informații cu privire la conducerea operativă a societății. Directorii vor informa Consiliul de administrație în mod regulat și cuprinzător asupra operațiunilor întreprinse și asupra celor avute în vedere.

20.9. Directorii pot fi revocați oricând de către Consiliul de administrație.

CONTROLUL SOCIETĂȚII

Art. 21

VERIFICAREA EVIDENȚEI CONTABILE ȘI A BILANȚULUI CONTABIL

21.1. Societatea va organiza anual o revizie contabilă a registrelor și a planurilor de conturi și va înainta fiecărei părți un raport al reviziei la încheierea acesteia. Societatea va înregistra toate operațiunile financiare în registre ce vor fi întocmite în acest scop, conform legii.

21.2. Asemenea registre și documente contabile vor fi puse la dispoziția acționarilor sau a reprezentanților lor autorizați, ori de câte ori aceștia le cer pentru verificare.

21.3. La cererea acționarilor ce dețin cel puțin 25% din capitalul social se pot efectua contra cost lucrări de audit, verificări și certificări de bilanțuri și alte operațiuni financiar-contabile și fiscale.

Art. 22

AUDITUL FINANCIAR

22.1. Având în vedere că situația financiară a societății este supusă obligației legale de auditare, Adunarea generală a acționarilor vor numi un auditor financiar în termenul prevăzut de dispozițiile legale în vigoare și îi va stabili atribuțiile și obligațiile.

B.C.U. „M. EMINESCU" IAȘI

ACTIVITATEA SOCIETĂŢII

Art. 23

EXERCIŢIUL ECONOMIC FINANCIAR

23.1. Exerciţiul economic financiar începe la 1 ianuarie şi se încheie la 31 decembrie al fiecărui an, cu excepţia primului exerciţiu care începe la data constituirii societăţii şi se termină la sfârşitul aceluiaşi an.

23.2. În fiecare an, societatea trebuie să-şi elaboreze bilanţul, contul de profit şi pierderi şi să ţină un registru al activităţilor sale economico-financiare potrivit legilor române în vigoare în această materie.

23.3. Bilanţul anual şi contul de profit şi pierderi vor fi publicate în Monitorul Oficial imediat după aprobarea lor de către Adunarea generală a acţionarilor.

23.4. Contabilitatea şi evidenţele contabile se ţin în moneda naţională. Contabilitatea operaţiunilor efectuate în valută se ţine în moneda naţională, cât şi în valută.

Art. 24

CALCULUL ŞI REPARTIZAREA BENEFICIILOR

24.1. Beneficiile societăţii se stabilesc în baza bilanţului aprobat de către Adunarea generală a acţionarilor. Din beneficii se pot constitui fonduri destinate investiţiilor, modernizării, cercetării şi dezvoltării, precum şi pentru alte destinaţii stabilite de către Adunarea generală după constituirea fondurilor obligatorii, conform legii.

24.2. Condiţiile participării la beneficii sunt stabilite de către Adunarea generală pentru fiecare exerciţiu financiar.

24.3. Repartizarea beneficiilor şi suportarea pierderilor de către acţionari se va face proporţional cu aportul la capital şi în limita capitalului subscris

24.4. Plata dividendelor cuvenite acţionarilor se face de către societate, în cel mult şase luni de la aprobarea bilanţului de către Adunarea generală a acţionarilor, dacă Adunarea generală nu a stabilit altfel.

Art. 25

FINANŢAREA

25.1. Fondurile necesare finanţării societăţii, în plus faţă de capitalul iniţial, vor fi în principal procurate pe răspunderea deplină a societăţii. Totuşi, în cazul în care societatea nu are asigurate astfel de fonduri şi asociaţii au căzut în prealabil de acord în scris, ei vor coopera solidar pentru obţinerea fondurilor deficitare respective, în proporţie cu acţiunile pe care le deţine fiecare în societate.

Art. 26
PERSONALUL SOCIETĂȚII

26.1. Membrii Consiliului de administraţie şi auditorul sunt numiți de către Adunarea generală a acţionarilor.

26.2. Personalul de execuție este numit de către Directorul general al societății.

26.3. Personalul este angajat în funcție de organigrama de organizare, pe bază de contracte individuale de muncă, înregistrate la organele competente ale statului.

26.4. Nivelul salariilor se stabileşte şi se modifică de către Directorul General, conform împuternicirii acordate de către Adunarea generală a acționarilor.

Art. 27
AMORTIZAREA FONDURILOR FIXE

27.1. Consiliul de administrație stabileşte modul de amortizare a fondurilor fixe.

SCHIMBAREA FORMEI JURIDICE, DIZOLVAREA ŞI LICHIDAREA SOCIETĂȚII

Art. 28
SCHIMBAREA FORMEI JURIDICE A SOCIETĂȚII

28.1. Societatea va putea fi transformată în altă formă de societate sau va putea fuziona cu alte societăți prin hotărârea Adunării generale extraordinare a acționarilor, cazuri în care se vor îndeplini formalitățile de publicitate şi înregistrare prevăzute de lege.

Art. 29
DIZOLVAREA SOCIETĂȚII

29.1. Următoarele situații duc la dizolvarea societății
a) imposibilitatea realizării obiectului de activitate al societății;
b) declararea nulității societății;
c) hotărârea Adunării generale a acționarilor;
d) falimentul societății;
e) hotărârea tribunalului, la cererea oricărui asociat, pentru motive temeinice, precum neînțelegerile grave dintre acționari, care împiedică funcționarea societății.

29.2. Dizolvarea societății va fi înregistrată la Registrul Comerțului şi publicată în Monitorul Oficial.

29.3. Lichidarea societăţii se face de către unul sau mai mulţi lichidatori, numiţi de Adunarea generală a acţionarilor.

29.4. Lichidatorii vor putea fi persoane fizice sau persoane juridice.

29.5. Lichidatorii au aceeaşi răspundere ca şi administratorii.

29.6. După preluarea funcţiei, lichidatorii sunt obligaţi ca, împreună cu administratorul societăţii, să facă un inventar şi să încheie un bilanţ care să constate situaţia exactă a activului şi pasivului societăţii.

29.7. Lichidatorii sunt obligaţi să primească şi să păstreze bunurile şi înscrisurile societăţii încredinţate de Directorul general şi să ţină un registru cu toate operaţiunile lichidării în ordine cronologică.

29.8. Lichidatorii pot apărea în faţa instanţelor judecătoreşti şi pot face tranzacţii sau înţelegeri cu creditorii societăţii.

29.9. Lichidatorii îşi îndeplinesc mandatul sub controlul auditorului.

29.10. Lichidatorii vor anunţa creditorii societăţii printr-un anunţ public, cerându-le să-şi precizeze pretenţiile într-o perioadă de timp determinată; creditorii cunoscuţi de societate vor primi un anunţ special, solicitându-se precizarea pretenţiilor.

29.11. Lichidatorii, îndeplinind operaţiile care nu sunt necesare pentru lichidare, sunt responsabili personal şi împreună pentru îndeplinirea acestor obligaţiuni.

29.12. După terminarea lichidării, lichidatorii vor întocmi bilanţul contabil, arătând partea ce se cuvine fiecărei acţiuni din repartizarea activului societăţii şi le vor înainta spre aprobare Adunării generale a acţionarilor. Când bilanţul contabil a fost aprobat, lichidatorii sunt consideraţi a fi eliberaţi de obligaţiile lor de către societate. De asemenea, ei vor cere radierea societăţii din Registrul Comerţului.

LITIGII, ÎNŞTIINŢĂRI, FORŢA MAJORĂ

Art. 30
LITIGII

30.1. Litigiile dintre acţionari în legătură cu itnerpretarea şi îndeplinirea prezentului Act constitutiv, precum şi cu privire la relaţiile lor cu terţe părţi vor fi soluţionate potrivit dreptului comun, legea aplicabilă fiind legea română.

Art. 31
ÎNŞTIINŢĂRI

31.1. Toate înştiinţările, rapoartele şi alte comunicări primite sau făcute în conformitate sau în legătură cu acest contract se vor face în scris şi

vor fi comunicate personal sau prin scrisoare recomandată, cu confirmare de primire, dacă este expediată în mod adecvat, la adresele pe care fiecare din părți le comunică în scris societății. Orice asemenea înștiințări, rapoarte sau alte comunicări vor fi considerate primite, când vor fi transmise personal sau trimise prin poștă.

Art. 32

FORȚA MAJORĂ

32.1. Niciuna dintre părți nu este răspunzătoare față de celelalte părți pentru eșec sau întârzieri în îndeplinirea oricăror dintre obligațiile prevăzute în acest contract, atât timp cât au fost cauzate de incidente ce nu pot fi controlate de părți.

32.2. Când este invocată forța majoră, partea ce o invocă trebuie să anunțe cealaltă parte înscris, în termen de 15 zile de la eveniment. Încetarea evenimentului de forță majoră va fi anunțată celeilalte părți, în termen de 15 zile.

32.3. Dacă aceste evenimente durează mai mult de șase luni, părțile au dreptul să ceară încetarea contractului sau să iasă din societate.

32.4. Părțile prezente sunt de acord să ia toate măsurile necesare pentru a elimina sau a micșora consecințele evenimentului de forță majoră.

DISPOZIȚII FINALE

Art. 33

33.1. Bunurile mobile și imobile dobândite după constituirea societății devin proprietatea acesteia.

33.2. Prevederile Actului Constitutiv se completează cu dispozițiile comerciale române în vigoare.

ACȚIONARII

A

C

B

Pentru aporturile în bani, se poate deschide la orice societate bancară un cont de capital social. Deschiderea acestui cont se realizează pe baza actului constitutiv. Documentul care stabilește suma corespunzătoare a vărsămintelor în bani este actul constitutiv. Efectuarea operațiunilor în contul de capital social, deschis pe numele viitoarei societăți, are la bază documente justificative precum ordinul de plată sau foaia de vărsământ.

Odată cu înființarea societății, contul de capital social se închide, disponibilitățile băneşti din acesta fiind virate în contul curent, deschis pe seama societății. Această operațiune se efectuează pe baza certificatului de înmatriculare şi a certificatului de constatare emise de Registrul comerțului.

Aporturile în natură pot consta în orice bunuri care vor fi folosite în activitatea viitoare a societății constituite (terenuri, clădiri, echipamente tehnologice, mijloace de transport, mărfuri etc.).

La baza evaluării aporturilor în natură stau rapoartele de evaluare realizate de persoane care au calitatea de evaluator. Dacă bunurile sunt noi, se poate accepta valoarea din facturile de cumpărare. Documentele care atestă dreptul de proprietate asupra bunurilor ce urmează a fi aduse ca aport la capitalul social trebuie să fie emise pe numele acționarului/asociatului şi nu pe numele societății comerciale ce se constituie.

Capitalul social se evaluează la valoarea nominală, aceasta fiind reprezentată de sumele evidențiate pe acțiuni sau părți sociale. Mărimea acestora este stabilită încă de la înființarea societății prin actul constitutiv şi poartă denumirea de valoare nominală.

Valoarea nominală reprezintă o fracțiune din capitalul societății şi serveşte la calcularea capitalului social.

$$Cs = \text{Numărul de acțiuni} \times VN$$

sau,

$$Cs = \text{Numărul de părți sociale} \times VN$$

unde:

Cs reprezintă capitalul social;

VN reprezintă valoarea nominală a unei acțiuni sau părți sociale.

Acțiunile sunt înscrisuri care dau dreptul posesorilor acestora de a participa la constituirea capitalului unei societăți, aceştia devenind proprietari ai acesteia. Felul acțiunilor este determinat prin actul constitutiv. Astfel, în acesta trebuie evidențiat dacă acțiunile sunt nominative sau la purtător. În cazul acțiunilor nominative, emiterea poate fi realizată în formă materială, pe suport-hârtie, sau în formă dematerializată, situație în care se înregistrează în registrul acționarilor.

Valoarea nominală minimă a unei acțiuni este de 0,1 lei. Acțiunile trebuie să fie de o egală valoare şi acordă posesorilor drepturi egale.

Dreptul de proprietate asupra acțiunilor nominative emise în forma materială se transmite prin declarația evidențiată în registrul acționarilor şi prin mențiunea făcută pe titlu, semnată atât de cedent, cât şi de cesionar.

Dreptul de proprietate asupra acțiunilor emise sub formă dematerializată şi tranzacționate pe o piață reglementată sau în cadrul unui sistem alternativ de tranzacționare se transmite potrivit reglementărilor legale privind piața de capital.

Atunci când acționarii nu au efectuat plata vărsămintelor pe care le datorează, potrivit angajamentelor asumate, societatea îi va invita să-şi îndeplinească această obligație printr-o somație colectivă, publicată de două ori, la un interval de 15 zile, în Monitorul Oficial şi într-un ziar de largă circulație. În situația în care acționarii nu vor efectua vărsămintele nici în urma somațiilor date, societatea poate decide fie urmărirea acționarilor pentru vărsămintele restante, fie anularea acțiunilor corespunzătoare acestor vărsăminte. În locul acțiunilor anulate pot fi emise noi acțiuni, cu acelaşi număr; acestea vor fi vândute, sumele obținute din vânzare fiind folosite pentru acoperirea cheltuielilor de publicare şi de vânzare, a dobânzilor de întârziere şi a vărsămintelor neefectuate. Din vânzarea acțiunilor se pot obține:

- sume mai mari decât sumele necesare acoperirii cheltuielilor, dobânzilor şi a vărsămintelor neefectuate, caz în care diferența va fi înapoiată acționarilor;
- sume mai mici decât sumele necesare acoperirii cheltuielilor, dobânzilor şi a vărsămintelor neefectuate, caz în care societatea se poate îndrepta împotriva acționarilor, pentru recuperarea sumelor neacoperite.

Acțiunile sunt titluri de valoare negociabile. Valorii nominale îi pot fi asociate următoarele categorii de valori:

1. Valoarea de piață, aceasta fiind determinată ca raport între cererea şi oferta la bursa de valori cu ocazia negocierii prețului de vânzare-cumpărare a acțiunilor.

Această valoare este dată de încrederea pe care utilizatorii o au în societatea comercială emitentă de acțiuni şi este determinată de stabilitatea financiară a societății, calitatea managementului, rata dobânzii pe piața financiar-bancară etc.

2. Valoarea de rentabilitate, care îmbracă două forme, acestea fiind următoarele:
   - valoarea financiară, care este dată de raportul dintre dividendul distribuit pe o acțiune şi rata medie a dobânzii pe piață;
   - valoarea de randament, care este dată de raportul dintre dividendul distribuit pe o acțiune, la care se adaugă cota-parte din profit încorporată la rezerve şi rata medie a dobânzii pe piață.

Rata dobânzii este cea corespunzătoare titlurilor cu venit fix (obligațiuni), iar dividendul luat în calcul poate fi reprezentat de:

– media dividendelor distribuite în cursul ultimelor cinci ani;
– dividendul distribuit la sfârşitul exerciţiului financiar încheiat.

3. Valoarea patrimonială, aceasta calculându-se pornind de la situaţia patrimonială a societăţii. Aceasta presupune:
– valoarea matematică contabilă, care este egală cu raportul dintre activul net contabil şi numărul de acţiuni:

VMC = ANC/Număr de acţiuni,

unde:

VMC – valoarea matematică contabilă;
ANC – activul net contabil.

ANC = Activul real – Datorii

sau

ANC = Capitaluri proprii – Active fictive

În categoria activelor fictive se includ cheltuielile de constituire, cheltuielile înregistrate în avans şi primele privind rambursarea obligaţiunilor.

– valoarea matematică intrinsecă, care se determină ca raport între activul net intrinsec şi numărul de acţiuni:

VMI = ANI/ Număr de acţiuni

unde:

VMI – valoarea matematică intrinsecă;
ANI – activul net intrinsec

ANI = ANC + Provizioane nejustificate – Capital subscris nevărsat

– valoarea de lichidare, care rezultă din vânzarea forţată a unei societăţi comerciale.

Capitalul social al unei societăţi în nume colectiv, în comandită simplă sau cu răspundere limitată, este divizat în părţi sociale. Acestea nu sunt titluri negociabile. Pentru părţile sociale deţinute, fiecărui deţinător i se eliberează un certificat care cuprinde denumirea societăţii comerciale, capitalul social, numărul părţilor sociale, valoarea nominală a părţii sociale, numele titularului.

Remunerarea capitalului social se face prin acordarea de dividende. Prin dividend se înţelege o distribuire în bani sau în natură efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecinţă a deţinerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

Operațiunile privind capitalul social se pot grupa astfel:

a) operațiuni privind constituirea capitalului social;

b) operațiuni privind creşterea capitalului social;

c) operațiuni privind micşorarea capitalului social.

a) Cu ocazia înființării unei societăți comerciale, principalele operațiuni economico-financiare care se înregistrează în contabilitate sunt următoarele:

- subscrierea aporturilor la capitalul social;
- vărsarea aporturilor la capitalul social;
- înregistrarea cheltuielilor de constituire.

Cheltuielile de constituire sunt cheltuielile ocazionate de înființarea unei societăți comerciale (cheltuieli notariale, taxe la Registrul comerțului, cheltuieli privind emisiunea de acțiuni etc.).

Subscrierea capitalului social reprezintă operațiunea prin care subscriitorul, persoană fizică sau juridică, se angajează să participe la constituirea societății comerciale cu anumite valori economice (numerar, mijloace fixe, mărfuri etc.).

Vărsarea aporturilor la capitalul social presupune materializarea promisiunii de aport şi constă în punerea la dispoziția societății a valorilor economice cu care s-a angajat să participe la constituirea capitalului social al societății ce se înființează.

Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor de constituire a capitalului social presupune utilizarea următoarelor conturi:

- contul 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul, care este un cont bifuncțional. Cu ajutorul acestui cont se ține evidența decontărilor cu acționarii sau asociații privind capitalul;
- contul 101 „Capital", care este un cont de pasiv. Cu ajutorul acestui cont se ține evidența capitalului subscris, vărsat şi nevărsat, în natură şi/sau numerar, de către acționarii sau asociații unei societăți, precum şi a majorării sau reducerii capitalului. Acest cont se defalcă la nivelul unei societăți comerciale, în două conturi sintetice de gradul al II-lea, și anume:
  a) 1011 „Capital subscris nevărsat";
  b) 1012 „Capital subscris vărsat"
- conturile de mijloace economice; acestea sunt corespunzătoare valorilor economice cu care acționarii sau asociații s-au angajat să participe la constituirea capitalului (ex.: conturi la bănci în lei, conturi la bănci în valută, imobilizări necorporale, imobilizări corporale, Conturi de stocuri etc.);
- contul 201 „Cheltuieli de constituire", cont ce are funcție contabilă de activ.

Exemplu:

Societatea comercială „X" SA se constituie în următoarele condiţii:

- capital social: 100.000 de lei;
- număr acţiuni: 100;
- valoare nominală a unei acţiuni: 1.000 de lei;
- aportul acţionarului A constă în numerar, corespunzător a 50 de acţiuni;
- aportul acţionarului B constă într-o clădire, corespunzătoare a 30 de acţiuni;
- aportul acţionarului C constă într-un stoc de marfă, corespunzător a 20 de acţiuni;
- cheltuieli de constituire: 1.500 de lei.

Vărsămintele se realizează integral la constituirea societăţii. Clădirea şi stocul de marfă au fost predate pe baza procesului-verbal de predare-primire.

Înregistrările contabile, generate de subscrierea şi vărsarea aporturilor la capitalul social, sunt următoarele:

1) înregistrarea subscrierii capitalului social:

%	=	1011 Capital subscris nevărsat	100.000 lei
456/A Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul-analitic A			50.000 lei
456/B Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul-analitic B			30.000 lei
456/C Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul-analitic C			20.000 lei

2) înregistrarea vărsării aporturilor la capitalul social:

5121 Conturi la bănci în lei	=	456/A Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul analitic A	50.000 lei
212 Construcţii	=	456/B Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul analitic B	30.000 lei
371 Mărfuri	=	456/C Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul analitic C	20.000 lei

Concomitent, se efectuează înregistrarea contabilă privind virarea capitalului social subscris din categoria nevărsat, în categoria vărsat, ca urmare a vărsării aporturilor la capital:

1011 Capital subscris nevărsat	=	1012 Capital subscris vărsat	100.000 lei

3) înregistrarea cheltuielilor de constituire:

– pe seama disponibilului la bancă, restituirea fiind făcută de către societate, în contul personal dat de fondatorul societății:

201 Cheltuieli de constituire	=	5121 Conturi la bănci în lei	1.500 lei

– pe seama existentului de numerar din casieria societății, restituirea fiind făcută cash;

a) ridicarea de la bancă a sumei de 1.500 lei:

581 Viramente interne	=	5121 Conturi la bănci în lei	1.500 lei

b) evidențierea sumei ridicate în casieria societății:

5311 Casa în lei	=	581 Viramente interne	1.500 lei

c) înregistrarea cheltuielilor de constituire

201 Cheltuieli de constituire	=	5311 Casa în lei	1.500 lei

Aportul în bani la capitalul social poate fi făcut şi în valută, situație în care apar diferențe de curs valutar intervenite între momentul vărsării aportului şi momentul înmatriculării societății.

Exemplu: Acționarii A şi B se hotărăsc să înființeze o societate pe acțiuni cu un capital social de 30.000 euro, divizat în acțiuni deținute în mod egal de către cei doi acționari. La data de 07.07.N, data întocmirii actului constitutiv, cursul valutar era de 3,60 lei/euro. La data de 20.07. N, acționarii depun la bancă aporturile promise, cursul de schimb fiind de 3,70 lei /euro.

Înregistrările contabile, generate de subscrierea şi vărsarea aporturilor la capitalul social sunt următoarele:

1. subscrierea capitalului social:

%		1011 Capital subscris nevărsat	108.000 lei
456/A Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul - analitic A (15.000 euro × 3,60 lei)			54.000 lei
456/B Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul - analitic B (15.000 euro × 3,60 lei)			54.000 lei

2. vărsarea aporturilor la capitalul social:

5124 Conturi la bănci în valută	=	%		111.000 lei (30.000 lei × 3,70 lei)
		456/A Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul-analitic A (15.000 euro × 3,60 lei)		54.000 lei
		456/B Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul analitic B (15.000 euro × 3,60 lei)		54.000 lei
		1068 Alte rezerve		3.000 lei

3. virarea capitalului social subscris din categoria nevărsat, în categoria vărsat:

1011 Capital subscris nevărsat	=	1012 Capital subscris vărsat	108.000 lei

b) Pe parcursul unei societăți comerciale, capitalul social poate fi majorat prin utilizarea uneia dintre următoarele modalități:
- aporturi în natură şi/sau numerar;
- operațiuni interne;
- dubla creştere de capital;
- conversia obligațiunilor în acțiuni.

Având în vedere dezvoltarea activității economice a unei societăți şi consolidarea situației financiare a acesteia, capitalul social poate fi mărit pe calea atragerii de noi resurse, patrimoniul înregistrând o creştere.

Creşterea capitalului social prin noi aporturi în natură şi/sau numerar se realizează fie prin creşterea valorii nominale a unei acțiuni, evitându-se modificarea numărului de acțiuni şi a echilibrului existent între acționari, fie prin emiterea de noi acțiuni care pot fi subscrise de orice persoană fizică sau juridică interesată. În această ultimă situație, se impune stabilirea unui preț de emisiune (de vânzare) pentru acțiunile nou emise, acesta putând fi mai mic, egal sau mai mare decât valoarea nominală. De regulă, prețul de emisiune este cuprins între valoarea nominală a unei acțiuni şi valoarea matematică contabilă a acesteia.

Stabilirea prețului de emisiune sub valoarea matematică contabilă a unei acțiuni presupune ca acționarii existenți, care nu participă la subscriere, să fie protejați împotriva înregistrării unor pierderi. Protejarea vechilor acționari se realizează prin intermediul drepturilor preferențiale de subscriere (DS), care reprezintă titluri de valoare negociabile, a căror valoare se determină ca

diferență între valoarea matematică contabilă veche şi valoarea matematică contabilă nouă, corespunzătoare unei acțiuni.

Creşterea capitalului social pe seama aporturilor în numerar, atunci când prețul de emisiune este egal cu valoarea matematică contabilă sau pe seama aporturilor în natură, nu presupune luarea de măsuri de protejare a vechilor acționari, deoarece interesele acestora nu sunt atinse.

Exemplu: Situația înainte de creşterea capitalului social se prezintă astfel: capital social 1.000.000 de lei împărțit în 10.000 de acțiuni, rezerve 800.000 de lei. Se decide creşterea capitalului social prin noi aporturi în numerar pentru care se emit 5.000 de acțiuni la un preț de emisiune de 120 lei/acțiune.

1) determinarea valorii nominale, corespunzătoare unei acțiuni:

Valoarea nominală = Capital social/Nr. de acțiuni = 1.000.000 de lei/10.000 acțiuni = 100 lei/acțiune.

2) determinarea valorii matematice contabile, corespunzătoare unei acțiuni:

Valoarea matematică contabilă = ANC/Nr. de acțiuni = (Capitaluri proprii – Active fictive)/Nr. de acțiuni = (Capital social + Rezerve – Active fictive)/Nr. de acțiuni = (1.000.000 lei + 800.000 lei – 0)/10.000 de acțiuni = 180 lei/acțiune.

3) determinarea capitalurilor proprii după creşterea de capital:

Capital social inițial = 1.000.000 lei
Creştere capital social = 500.000 lei (5.000 acțiuni × 100 lei/acțiune)

Total capital social = 1.500.000 lei
Rezerve = 800.000 lei
Prime de emisiune = 100.000 lei [(5.000 acțiuni × (120 lei/acțiune – 100 lei/acțiune)]

Total capitaluri proprii: Capital social + Rezerve + Prime de emisiune = 2.400.000 lei.

4) determinarea valorii matematice contabile corespunzătoare unei acțiuni, după creşterea de capital

Valoarea matematică contabilă = ANC/Nr. de acțiuni = (Capitaluri proprii – Active fictive)/Nr. de acțiuni = (Capital social + Rezerve + Prime de emisiune – Active fictive)/Nr. de acțiuni = (1.500.000 lei + 800.000 de lei +100.000 lei-0)/(10.000 acțiuni + 5.000 acțiuni) = 160 lei/acțiune.

5) determinarea dreptului preferențial de subscriere (DS)

DS = Valoarea matematică contabilă veche – Valoarea matematică contabilă nouă = 180 lei/acțiune – 160 lei/acțiune = 20 lei/acțiune

6) determinarea raportului de paritate (Rp)

Rp = Nr. de acţiuni vechi/ Nr. de acţiuni nou emise = 10.000 acţiuni/5.000 acţiuni=2/1

7) înregistrarea contabilă a operaţiunii de creştere a capitalului social:

456 Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul	=	%	600.000 lei
		1011 Capital subscris nevărsat	500.000 lei
		1041 Prime de emisiune	100.000 lei

Situaţia prezentată mai sus conduce la următoarele interpretări:

- fiecare cumpărător potenţial urmează să indemnizeze două acţiuni vechi pentru a obţine o acţiune nouă, indemnizaţia fiind reprezentată de dreptul preferenţial de subscriere;
- solicitantul unei noi acţiuni plăteşte 120 de lei pentru o acţiune ce valorează 160 de lei;
- pentru evitarea situaţiei în care vechiul acţionar ar putea pierde 20 de lei pentru fiecare acţiune, fiecare solicitant de titlu nou va plăti două drepturi preferenţiale de subscriere deţinătorului a două acţiuni vechi (2DS × 20 lei = 40 lei);
- dacă un acţionar vechi nu deţine un număr de acţiuni divizibil cu 2, acesta poate vinde sau cumpăra un DS, obţinându-se astfel numărul de DS-uri necesar achiziţionării unei noi acţiuni.

Creşterea capitalului social prin operaţiuni interne presupune încorporarea rezervelor, a primelor de capital, a rezultatului reportat sau a rezultatului exerciţiului. În capitalul social pot fi încorporate numai rezervele constituite din profit, nu şi cele provenind din reevaluarea activelor.

Căile de creştere a capitalului social prin operaţiuni interne sunt crearea de noi titluri atribuite gratuit vechilor acţionari sau creşterea valorii nominale a vechilor acţiuni.

Spre deosebire de creşterea capitalului social prin noi aporturi în natură şi/sau numerar care conduce la creşterea patrimoniului, creşterea de capital social prin operaţiuni interne conduce la modificări în structura capitalurilor proprii, valoarea patrimoniului rămânând neschimbată.

În cazul creşterii capitalului social prin operaţiuni interne, protecţia financiară a acţionarilor se realizează prin calcularea drepturilor de atribuire (DA) a căror valoare se determină ca diferenţă între valoarea matematică contabilă veche şi valoarea matematică contabilă nouă, corespunzătoare unei acţiuni. Rezervele provenite din facilităţi fiscale nu pot fi utilizate pentru creşterea capitalului social sau pentru acoperirea pierderilor reportate.

Exemplu: Situația înainte de creşterea capitalului se prezintă astfel: capital social 1.000.000 de lei format din 10.000 de acţiuni; rezerve 500.000 de lei. Se decide creşterea capitalului social prin încorporări de rezerve în valoare de 400.000 de lei, pentru care se emit 2.000 de acţiuni.

1) determinarea valorii matematice contabile:

Valoarea matematică contabilă = ANC/Nr. de acțiuni = (Capitaluri proprii – Active fictive)/Nr. de acțiuni = (Capital social + Rezerve – Active fictive)/Nr. de acțiuni = (1.000.000 lei + 500.000 de lei – 0)/10.000 de acțiuni = 150 lei/acțiune.

2) determinarea capitalurilor proprii, după creşterea de capital:

Capital social inițial = 1.000.000 lei
Creştere capital social = 400.000 lei

Total capital social = 1.400.000 lei
Rezerve = 100.000 lei
Total capitaluri proprii: Capital social + Rezerve = 1.500.000 lei.

3) determinarea valorii matematice contabile, corespunzătoare unei acțiuni, după creşterea de capital:

Valoarea matematică contabilă = ANC/Nr. de acțiuni = (Capitaluri proprii – Active fictive)/Nr. de acțiuni = (Capital social + Rezerve – Active fictive)/Nr. de acțiuni = (1.400.000 lei + 100.000lei – 0)/(10.000 acțiuni + 2.000 acțiuni) = 125 lei/acțiune.

4) calcularea dreptului de atribuire (DA):

DA = Valoarea matematică contabilă veche – Valoarea matematică contabilă nouă = 150 lei/acțiune –125 lei/acțiune = 25 lei/acțiune;

5) determinarea raportului de paritate:

Rp = Nr. acțiuni vechi/Nr. acțiuni nou emise = 10.000 de acțiuni/2.000 acțiuni = 5/1;

6) Înregistrarea contabilă a operațiunii de creştere a capitalului social

106 Rezerve	=	1012 Capital social subscris vărsat	400.000 lei

Corespunzător parității de atribuire (5/1), vechiul acționar trebuie să posede cinci drepturi de atribuire pentru a primi o acțiune în mod gratuit.

Dubla creştere de capital presupune noi aporturi în numerar şi încorporări de rezerve, prime de capital sau profit.

Exemplu: Situaţia înainte de dubla creştere de capital se prezintă astfel: capital social 1.000.000 împărţit în 10.000 de acţiuni; rezerve 800.000 lei. Se decide creşterea capitalului social prin dubla mărire, astfel: în faza I, noi aporturi în numerar pentru care se emit 5.000 de acţiuni la un preţ de emisune de 120 lei/acţiune; în faza a II-a, încorporare de rezerve în suma de 100.000 de lei pentru care se emit 1.000 de acţiuni.

Faza I:

1) determinarea valorii nominale corespunzătoare unei acţiuni

Valoarea nominală = Capital social/Nr. de acţiuni = 1.000.000lei/ 10.000 de acţiuni = 100 lei/acţiune;

2) determinarea valorii matematice corespunzătoare unei acţiuni:

Valoarea matematică contabilă = ANC/Nr. de acţiuni = (Capitaluri proprii – Active fictive)/Nr. de acţiuni = (Capital social + Rezerve – Active fictive)/Nr. de acţiuni = (1.000.000 lei + 800.000lei – 0)/10.000 acţiuni = 180 lei/acţiune.

3. determinarea valorii matematice corespunzătoare unei acţiuni, după creşterea de capital

Valoarea matematică contabilă = ANC/Nr. de acţiuni = (Capitaluri proprii – Active fictive)/Nr. de acţiuni = (Capital social + Rezerve + Prime de emisiune – Active fictive)/Nr. de acţiuni = (1.500.000 lei + 800.000lei + 100.000 lei – 0)/(10.000 acţiuni + 5.000 acţiuni) = 160 lei/acţiune.

4. determinarea dreptului preferenţial de subscriere (DS)

DS = Valoarea matematică contabilă veche – Valoarea matematică contabilă nouă = 180 lei/acţiune – 160 lei/acţiune = 20 lei/acţiune

Faza a II-a

1) determinarea valorii matematice contabile corespunzătoare unei acţiuni, după creşterea de capital

Valoarea matematică contabilă = ANC/Nr. de acţiuni = (Capitaluri proprii – Active fictive)/Nr. de acţiuni = (Capital social + Rezerve + Prime de emisiune – Active fictive)/Nr. de acţiuni = (1.600.000 lei + 700.000lei + 100.000 lei – 0)/(15.000 acţiuni + 1.000 acţiuni) = 150 lei/acţiune.

2) determinarea dreptului de atribuire (DA)

DA = Valoarea matematică veche – Valoarea matematică nouă = 160 lei – 150 lei = 10 lei

Înregistrările contabile corespunzătoare celor două creşteri ale capitalului social sunt:

456 Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul	=	%	600.000 lei
		1011 Capitalul subscris nevărsat	500.000 lei
		1041 Prime de emisiune	100.000 lei
106 Rezerve	=	1012 Capital subscris vărsat	100.000 lei

Conversia obligațiunilor în acțiuni presupune diminuarea datoriilor unei societăți atunci când deținătorii de obligațiuni consimt să transforme obligațiunile deținute (titluri cu venit fix) în acțiuni (titluri cu venit variabil).

Exemplu: Se hotărăşte transformarea a 20.000 de obligațiuni în 17.000 de acțiuni. Valoarea nominală a unei obligațiuni este de 300 de lei iar valoarea nominală a unei acțiuni este de 350 lei.

1) Valoarea totală a obligațiunilor = 20.000 lei obligațiuni × 300 lei/obligațiune = 6.000.000 lei

2) Valoarea totală a acțiunilor = 17.000 de acțiuni × 350 lei/acțiune = 5.950.000 lei

3) Valoarea primei de conversie a obligațiunilor în acțiuni = Valoarea totală a obligațiunilor – Valoarea totală a acțiunilor = 6.000.000 de lei – 5.950.000 lei = 50.000 lei

Înregistrarea contabilă aferentă acestei operațiuni economico-financiare este:

	=	%	6.000.000 lei
161 Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni		1012 Capital subscris vărsat	5.950.000 lei
		1044 Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni	50.000 lei

c) Capitalul social al unei societăți comerciale poate fi supus micşorării pe parcursul funcționării sale. Micşorarea capitalului social se poate realiza prin:

- rambursarea unor părți către acționari/asociați;
- acoperirea pierderilor înregistrate;
- răscumpărarea şi anularea propriilor acțiuni.

În situația în care nivelul capitalului social este prea ridicat față de nevoile activității unei societăți, se poate realiza micşorarea acestuia prin

rambursarea unei părți către acționari/asociați. Diminuarea capitalului social se realizează prin:

- reducerea numărului de acțiuni;
- reducerea valorii nominale a acțiunilor, cu respectarea valorii minime prevăzute de lege.

Exemplu: Se hotărăşte micşorarea capitalului social al unei societăți comerciale prin reducerea numărului de acțiuni de la 7.000 la 5.000. Valoarea nominală a unei acțiuni este de 25 de lei:

1. Valoarea reducerii capitalului social = (7.000 de acțiuni – 5.000 de acțiuni) × 25 lei/acțiune = 50.000 lei

2. Înregistrarea reducerii capitalului social şi evidențierea datoriei față de acționari

1012 Capital subscris vărsat	=	456 Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul	50.000 lei

3. Înregistrarea rambursării capitalului către asociați

456 Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul	=	5121 Conturi la bănci în lei	50.000 lei

În situația în care micşorarea capitalului social se efectuează prin reducerea valorii nominale a acțiunilor, înregistrările contabile sunt similare celor de mai sus.

Atunci când pentru acoperirea pierderilor contabile, înregistrate în exercițiile financiare anterioare, societatea nu are o altă soluție, acestea sunt finanțate pe seama reducerii capitalului social. Aceasta se poate face fie prin reducerea numărului de acțiuni, fie prin reducerea valorii nominale a acțiunilor.

Înainte de finanțarea pierderii pe seama reducerii capitalului social se încearcă finanțarea acesteia pe seama profitului exercițiului financiar curent sau pe seama rezervelor.

Înregistrarea contabilă generată de acoperirea pierderilor contabile înregistrate în exercițiile financiare anterioare pe seama rezervelor este:

1012 Capital subscris vărsat	=	1171 Rezultatul reportat, reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	

Răscumpărarea şi anularea propriilor acţiuni se realizează cu respectarea prevederilor legislative evidenţiate în Legea societăţilor comerciale. Astfel, unei societăţi comerciale i se permite să dobândească propriile acţiuni, cu respectarea următoarelor condiţii:

– autorizarea dobândirii propriilor acţiuni este acordată de către adunarea generală extraordinară a acţionarilor. Aceasta va stabili:

a. numărul maxim de acţiuni ce urmează a fi dobândite;
b. durata pentru care este acordată autorizaţia, care nu poate depăşi 18 luni de la data publicării în Monitorul Oficial;
c. contravaloarea minimă şi maximă, atunci când acţiunile proprii sunt dobândite cu titlu oneros;

– valoarea nominală a acţiunilor proprii dobândite de societate, inclusiv a celor aflate deja în portofoliul său nu poate depăşi 10% din capitalul social subscris;

– tranzacţia poate avea ca obiect doar acţiuni integral liberate;

– plata acţiunilor dobândite se face numai din profitul distribuibil sau din rezervele disponibile ale societăţii, înscrise în ultima situaţie financiară anuală aprobată, cu excepţia rezervelor legale.

Restricţiile menţionate mai sus nu se aplică însă acţiunilor dobândite ca urmare a unei decizii a adunării generale de reducere a capitalului social. Reducerea capitalului social poate fi făcută numai după trecerea a două luni din ziua publicării hotărârii adunării generale în Monitorul Oficial. Această hotărâre trebuie să respecte minimul de capital social şi să evidenţieze motivele pentru care se face reducerea şi procedeul care va fi utilizat pentru efectuarea reducerii.

Dacă acţiunile proprii sunt dobândite pentru a fi distribuite angajaţilor societăţii, acţiunile astfel dobândite urmează a fi distribuite în maxim 12 luni de la data dobândirii.

Înregistrările contabile sunt influenţate de preţul de răscumpărare al acţiunilor.

Astfel:

- dacă preţul de răscumpărare este mai mare decât valoarea nominală, înregistrările contabile sunt următoarele:

1. înregistrarea răscumpărării acţiunilor:

109 Acţiuni proprii	=	5121 Conturi la bănci în lei	Valoarea de răscumpărare a acţiunilor

2. înregistrarea anulării acțiunilor:

%	=	109 Acțiuni proprii	Valoarea de răscumpărare a acțiunilor
1012 Capital subscris vărsat			Valoarea nominală a acțiunilor
149 Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii			Diferența nefavorabilă dintre valoarea de răscumpărare și valoarea nominală a acțiunilor

- dacă prețul de răscumpărare este mai mic decât valoarea nominală, înregistrările contabile sunt următoarele:

1. înregistrarea răscumpărării acțiunilor:

109 Acțiuni proprii	=	5121 Conturi la bănci în lei	Valoarea de răscumpărare a acțiunilor

2. înregistrarea anulării acțiunilor:

1012 Capital social vărsat	=	%	Valoarea nominală a acțiunilor
		109 Acțiuni proprii	Valoarea de răscumpărare a acțiunilor
		141 Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii	Diferențe favorabile dintre valoarea nominală şi valoarea de răscumpărare a acțiunilor

În literatura de specialitate se întâlneşte şi modalitatea de micşorare-creştere a capitalului social, modalitate cunoscută sub denumirea de mişcarea acordeonului sau însănătoşire financiară. Aceasta presupune reducerea capitalului social, în vederea acoperirii pierderilor înregistrate de societate, urmată imediat de majorarea capitalului social pe seama rezervelor (când acestea depăşesc 50% din capitalul social) sau pe seama unei noi emisiuni de acțiuni.

8.2. Contabilitatea primelor de capital

Primele de capital sunt elemente ale capitalului propriu care prezintă ca principale operațiuni constituirea acestora ca sursă de finanțare, încorporarea la capital social, transferarea la rezerve şi acoperirea pierderilor contabile aferente exercițiilor financiare precedente.

Evidența contabilă a primelor de capital se ține cu ajutorul contului de pasiv 104 „Prime legate de capital". Acest cont cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul al II-lea:

- contul 1041 „Prime de emisiune", care se determină ca diferență între valoarea de emisiune a noilor acțiuni (mai mare) şi valoarea nominală a acestora (mai mică);
- contul 1042 „Prime de fuziune/divizare", care se determină ca diferență între valoarea bunurilor primite prin fuziune sau divizare şi suma cu care a crescut capitalul social;
- contul 1043 „Prime de aport", care se determină ca diferență între valoarea bunurilor aportate şi valoarea nominală a acțiunilor atribuite în schimbul acestora;
- contul 1044 „Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni", care se stabilesc cu ocazia conversiei împrumuturilor obligatare în acțiuni.

Înregistrările contabile corespunzătoare constituirii şi utilizării primelor de capital sunt următoarele:

1. înregistrarea constituirii primelor de capital:

456 Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul	=	104 Prime de capital

2. înregistrarea încorporării primelor de capital în capitalul social:

104 Prime de capital	=	1012 Capital subscris vărsat

3. înregistrarea transferării primelor de capital la rezerve:

104 Prime de capital	=	106 Rezerve

4. înregistrarea acoperirii pierderilor contabile, înregistrate în exercițiile financiare precedente:

104 Prime de capital	=	117 Rezultatul reportat

8.3. Contabilitatea rezervelor din reevaluare

Reevaluarea reprezintă operațiunea economică, care conduce la înlocuirea valorii nete contabile a bunurilor de natura imobilizărilor corporale cu valoarea reală a acestora, care poartă denumirea de valoare justă.

Atunci când se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, se impune prezentarea în notele explicative la situațiile financiare anuale, efectuarea acesteia, elementele supuse reevaluării, metoda prin care s-au calculat noile valori ale elementelor reevaluate, precum şi elementele afectate din contul de profit şi pierdere.

Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanțului, aceasta fiind determinată de profesioniști calificați în evaluare.

La evaluarea unei imobilizări corporale, amortizarea cumulată este tratată astfel:

- recalculată proporțional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului după reevaluare să fie egală cu valoarea sa reevaluată;
- eliminată din valoarea contabilă brută a activului; valoarea netă, determinată în urma corectării cu ajustările de valoare, este recalculată la valoarea reevaluată a activului.

În situația în care un activ este reevaluat, toate celelalte active din grupa din care fac parte trebuie reevaluate, cu excepția situației în care nu există nicio piață activă pentru acel activ.

Orice societate comercială este obligată să prezinte, în situațiile financiare anuale la note explicative, informații cu privire la:

- valoarea rezervei din reevaluare la începutul exercițiului financiar;
- diferențele din reevaluare transferate la rezerve din reevaluare, în cursul exercițiului financiar;
- sumele capitalizate sau transferate într-un alt mod din rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar;
- valoarea rezervei din reevaluare la sfârşitul exercițiului financiar.

În urma reevaluării se poate constata:

– o creştere față de valoarea contabilă netă, aceasta fiind tratată după cum urmează:

a. ca o creştere a rezervei din reevaluare, dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ;
b. ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea recunoscută anterior la acel activ;

– o descreştere a valorii contabile nete, aceasta fiind tratată după cum urmează:

a. ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ;

b. ca o scădere a rezervei din reevaluare, cu minusul dintre valoarea acelei rezerve şi valoarea descreşterii, eventuala diferență rămasă neacoperită urmând a fi înregistrată ca o cheltuială.

Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferarea la rezerve în situația în care surplusul reprezintă un câştig realizat.

Câştigul se consideră realizat, de regulă, la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare.

Reevaluarea poate fi dispusă prin acte normative, după cum urmează:

- dacă valoarea justă se modifică în mod semnificativ, se impune efectuarea de reevaluări anuale;
- dacă valoarea justă nu se modifică în mod semnificativ se impune efectuarea de reevaluări la intervale de timp de 3-5 ani.

Evidența contabilă a rezervelor din reevaluare se ține cu ajutorul contului de pasiv 105 „Rezerve din reevaluare".

Exemplul 1: SC „X" SA deține o instalație tehnologică a cărei valoare contabilă este de 150.000 de lei. La data reevaluării, amortizarea calculată şi înregistrată în contabilitate corespunzătoare instalației tehnologice este de 50.000 de lei. Valoarea instalației tehnologice, stabilită de o persoană autorizată este de 110.000 lei.

Valoarea contabilă = 150.000 lei
Valoarea amortizării = 50.000 lei
Valoarea netă contabilă = 100.000 lei
Valoarea reevaluată = 110.000 lei
Rezerve din reevaluare = (+) 10.000 lei (110.000 lei – 100.000 lei)

Înregistrările contabile sunt următoarele:

1. înregistrarea anulării amortizării instalației tehnologice:

2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor	=	2131 Echipamente tehnologice	50.000 lei

2. înregistrarea rezervei din reevaluare:

2131 Echipamente tehnologice	=	105 Rezerve din reevaluare	10.000 lei

Situaţia conturilor 2131 „Echipamente tehnologice" şi 105 „Rezerve din reevaluare" se prezintă astfel:

Echipamente tehnologice

D	2131	C
Si 150.000		50.000 (1)
10.000 (2)		
Rd =10 000		Rc = 50.000
Tsd = 160.000		Tsc = 50.000
		Sfd = 110.000

Rezerve din reevaluare

D	105	C
		10.000 (2)
Rd = 0		Rc = 10.000
Tsd = 0		Tsc = 10.000
Sfc = 10.000		

La sfârşitul exerciţiului financiar următor are loc o nouă reevaluare a instalaţiei tehnologice. Amortizarea înregistrată în cursul exerciţiului financiar este de 25.000 de lei. Valoarea stabilită de persoana autorizată este de:

a) 86.000 lei
b) 74.000 lei

Valoarea contabilă = 110.000 lei
Valoarea amortizării = 25.000 lei
Valoarea netă contabilă = 85.000 lei

a) 1. Înregistrarea anulării amortizărilor instalaţiei tehnologice:

2813 Amortizarea instalaţiilor mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor = 2131 Echipamente tehnologice 25.000 lei

2. Înregistrarea rezervei din reevaluare
Valoarea reevaluată = 86.000 lei
Rezerva din reevaluare = (+) 1.000 lei

2131 Echipamente tehnologice = 105 Rezerve din reevaluare 1.000 lei

Situația conturilor 2131 „Echipamente tehnologice" și 105 „Rezerve din reevaluare" se prezintă astfel:

Echipamente tehnologice

D	2131	C
Si 110.000		25.000 (1)
1.000 (2)		
Rd = 1.000		Rc = 25.000
Tsd = 111.000		Tsc = 25.000
		Sfd = 86.000

Rezerve din reevaluare

D	105	C
		10.000 (Si)
		1.000 (2)
Rd = 0		Rc = 1.000
Tsd = 0		Tsc = 11.000
Sfc =11.000		

b) 1. înregistrarea anulării amortizării instalației tehnologice:

2813 Amortizarea instalațiilor mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor	=	2131 Echipamente tehnologice		25.000 lei

2. înregistrarea rezervei din reevaluare

Valoarea reevaluată = 74.000 lei

Rezerva din reevaluare = (-) 11.000 lei

105 Rezerve din reevaluare	=	2131 Echipamente tehnologice		10.000 lei

3. înregistrarea pe cheltuieli a sumei ce depășește valoarea rezervei din reevaluare:

658 Alte cheltuieli de exploatare	=	2131 Echipamente tehnologice	1.000 lei	1.000 lei

Situația conturilor 2131: „Echipamente tehnologice" și 105: „Rezerve din reevaluare" se prezintă astfel:

Echipamente tehnologice

D	2131	C
Si=110.000		25.000 (1)
		10.000 (2)
		1.000 (3)
Rd=0		Rc=11.000
Tsd=110.000		Tsc=36.000
		Sfd= 74.000

Rezerve din reevaluare

D	105	C
(2) 10.000		10.000 (Si)
Rd=10.000		Rc=0
Tsd=10.000		Tsc=10.000
	Sf=0	

Exemplul 2: SC „X" SA valorifică prin vânzare o construcție. La data vânzării rezerva din reevaluare aferentă construcției este de 10.000 de lei.

Pe lângă contabilizarea operațiunilor de vânzare a construcției şi a scoaterii din gestiunea societății a acesteia, se va efectua operațiunea de virare la rezerve a surplusului din reevaluare care reprezintă un câştig realizat:

105 Rezerve din reevaluare	=	1065	Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerva din reevaluare	10.000 lei

8.4. Contabilitatea rezervelor

Rezervele sunt fondurile constituite de o societate comercială, în vederea asigurării unor măsuri de protecție împotriva eventualelor pierderi.

Existența şi mărimea rezervelor reprezintă o informație importantă pentru utilizatori în luarea deciziilor.

Evidența contabilă a rezervelor se ține cu ajutorul contului de pasiv 106 „Rezerve", acesta fiind structurat în următoarele conturi sintetice de gradul al doilea.

- Contul 1061 „Rezerve legale", acestea constituindu-se anual pe seama profitului brut, prin virarea a 5% din acesta până când se atinge 20% din valoarea capitalului social. Rezerva legală este deductibilă în limita cotei de 5% aplicată asupra profitului contabil,

înainte de determinarea impozitului pe profit, din care se scad veniturile neimpozabile, şi se adaugă cheltuielile aferente acestor venituri neimpozabile până în momentul atingerii unei cote de 1/5 din capitalul social subscris vărsat.

În situația în care rezerva legală este utilizată pentru acoperirea pierderilor sau este distribuibilă sub orice formă, reconstituirea ulterioară a acesteia nu mai este deductibilă la calculul profitului impozabil. Sumele înregistrate în contul de rezerve legale nu pot fi utilizate pentru majorarea capitalului social sau pentru acoperirea pierderilor. Dacă societatea încalcă această prevedere, asupra sumelor respective se recalculează impozitul pe profit şi se stabilesc dobânzi şi penalități de întârziere.

- Contul 1063 „Rezerve statutare sau contractuale" se constituie anual din profitul net al societății comerciale, în conformitate cu prevederile din actul constitutiv.
- Contul 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din reevaluare" evidențiază surplusul din reevaluare, în situația în care acesta reprezintă un câştig realizat.
- Contul 1068 „Alte rezerve" evidențiază sumele constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor contabile, pentru creşterea capitalului social, pentru acordarea de dividende în anii în care se înregistrează pierderi etc., potrivit hotărârii Adunării generale a acționarilor sau asociaților.

Înregistrările contabile care pot fi efectuate în legătură cu rezervele unei societăți comerciale sunt următoarele:

1. înregistrarea constituirii rezervelor legale:

129 Repartizarea profitului	=	1061 Rezerve legale	

2. înregistrarea constituirii rezervelor, pe baza hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților:

117 Rezultatul reportat	=	%	
		1063 Rezerve statutare sau contractuale	
		1068 Alte rezerve	

3. înregistrarea constituirii rezervelor, reprezentând surplusul realizat din reevaluare:

105 Rezerve din reevaluare	=	1065 Rezerve reprezentând surplusul realizat din reevaluare	

4. înregistrarea constituirii rezervelor, pe seama primelor de capital:

104 Prime de capital = 106 Rezerve

5. înregistrarea majorării capitalului social:

106 Rezerve = 101 Capital

6. înregistrarea acoperirii pierderilor contabile, înregistrate în exerciţiile financiare precedente:

106 Rezerve = 117 Rezultatul reportat

7. înregistrarea acordării de dividende, în anii care s-au încheiat cu pierderi:

1068 Alte rezerve = 457 Dividende de plată

8.5. Contabilitatea rezervelor din conversie şi a intereselor minoritare

Evidența contabilă a rezervelor din conversie se ține cu ajutorul contului bifuncțional 107 „Rezerve din conversie". Cu ajutorul acestui cont se ține evidența diferențelor de curs valutar rezultate din conversia situațiilor financiare anuale ale societăților nerezidente. Se utilizează numai în cazul situațiilor financiare consolidate.

Evidența contabilă a intereselor minoritare se ține cu ajutorul contului bifuncțional 108 „Interese minoritare". Acest cont se utilizează numai în situațiile financiare anuale consolidate şi evidențiază interesele minoritare rezultate cu ocazia consolidării filialelor prin metoda integrării globale.

8.6. Contabilitatea acțiunilor proprii

Acțiunile reprezintă titluri de valoare emise de o societate comercială pe acțiuni prin care se atestă dreptul de proprietate al deținătorului asupra unei părți din capitalul social al societății emitente.

Evidența contabilă a acțiunilor proprii se ține cu ajutorul contului de activ 109 „Acțiuni proprii". În debitul acestui cont se înregistrează prețul de achiziție al acțiunilor proprii răscumpărate. În credit se înregistrează:

- reducerea capitalului cu valoarea acțiunilor proprii răscumpărate și anulate;
- diferența dintre valoarea de răscumpărare a instrumentelor de capitaluri proprii anulate și valoarea lor nominală;
- valoarea sumei de încasat/încasate din vânzarea acțiunilor proprii;
- diferența dintre valoarea de răscumpărare a instrumentelor de capitaluri proprii și prețul de vânzare;
- valoarea instrumentelor de capitaluri proprii cedate cu titlu gratuit.

Soldul acestui cont reprezintă valoarea acțiunilor proprii, răscumpărate, existente.

Exemplu: Adunarea generală a SC „X" SA hotărăște răscumpărarea a 5.000 de acțiuni proprii. Răscumpărarea se face în numerar la un preț de 400 lei/acțiune. Ulterior, în termen de șase luni, acțiunile sunt vândute personalului la un preț de 350 lei/acțiune, încasarea făcându-se în contul de la bancă.

1. înregistrarea achiziționării acțiunilor proprii:

1091 Acțiuni proprii deținute pe termen scurt	=	5121 Conturi la bănci în lei	2.000.000 lei (5.000 de acțiuni × 400 lei/ acțiune)

2. înregistrarea vânzării acțiunilor către personalul societății:

%	=	1091 Acțiuni proprii deținute pe termen scurt	2.000.000 lei (5.000 de acțiuni × 400 lei/acțiune)
5121 Conturi la bănci în lei			1.750.000 lei (5.000 acțiuni × 350 lei/ acțiune)
6583 Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital			250.000 lei (5.000 de acțiuni × 50 lei/ acțiuni)

Pe lângă contul 1091 „Acțiuni proprii deținute pe termen scurt", contul 109 „Acțiuni" cuprinde și un al doilea cont sintetic de gradul al doilea și anume 1092 „Acțiuni proprii deținute pe termen lung", în acest cont fiind evidențiate și deținerile pe termen mediu.

8.7. Contabilitatea rezultatului reportat

La nivelul unei societăţi comerciale, evidenţa rezultatului sau părţii din rezultatul exerciţiului precedent, nerepartizată de către Adunarea generală a acţionarilor/asociaţilor, respectiv a pierderii neacoperite şi a rezultatului provenit din corectarea erorilor contabile, se ţine cu ajutorul contului bifuncţional 117 „Rezultatul reportat".

Contul 117 „Rezultatul reportat" este structurat în următoarele conturi sintetice de gradul al doilea:

- Contul 1171 „Rezultatul reportat" reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită";
- Contul 1172 „Rezultatul reportat" provenind din adoptarea pentru prima dată a IAS;
- Contul 1174 „Rezultatul reportat" provenit din corectarea erorilor contabile;
- Contul 1176 „Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a patra a CEE".

Exemplul 1: SC „X" SA hotărăşte amânarea:

a) repartizării profitului în suma de 100.000 de lei;

b) finanţării pierderii în suma de 60.000 de lei.

Ulterior, în baza hotărârii Adunării generale a acţionarilor, se decide:

a) repartizarea profitului după cum urmează:

50.000 de lei se virează la alte rezerve;

50.000 de lei se repartizează la dividende;

b) finanţarea pierderii după cum urmează;

30.000 de lei pe seama altor rezerve;

30.000 de lei pe seama primelor de emisiune.

a.1. înregistrarea sumei reprezentând profit nerepartizat:

121	Profit sau pierdere	=	1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	100.000 lei

2. înregistrarea repartizării profitului reportat:

1171	Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	=	%	100.000 lei
			1068 Alte rezerve	50.000 lei
			457 Dividende de plată	50.000 lei

b)1. înregistrarea sumei reprezentând pierderea neacoperită:

1171	Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	=	121 Profit sau pierdere	60.000 lei

2. înregistrarea finanțării pierderii neacoperite:

%			1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	60.000 lei
1068	Alte rezerve			30.000 lei
1041	Prime de emisiune			30.000 lei

Exemplul 2: În cursul exercițiului financiar N + 1 se constată că nu au fost înregistrate în contabilitate următoarele facturi aferente exercițiului financiar N:

1. factura-furnizor, de prestări servicii de întreținere, în valoare de 20.000 de lei, TVA 19%;

2. factura-client, de vânzare a unui stoc de produse finite, la preț de 30.000 de lei. TVA 19%. Descărcarea din gestiune la cost de producție a stocului de produse vândute a fost înregistrată în contabilitate în anul N.

Omisiunile de mai sus au fost depistate după depunerea situațiilor financiare la organul fiscal.

Înregistrările contabile sunt următoarele:

1. evidențierea facturii-furnizor de prestări servicii:

%		=	401 Furnizori	23.800 lei
1174	Rezultatul reportat, provenit din corectarea erorilor contabile			20.000 lei
4426	TVA deductibilă			3.800 lei

2. evidențierea facturii client, de vânzare produse finite:

4111	Clienți	=	%	35.700 lei
			1174 Rezultatul reportat, provenit din corectarea erorilor contabile	30.000 lei
			4427 TVA colectată	5.700 lei

După cum am mai prezentat în cadrul acestei lucrări, corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare, corecțiile fiind efectuate în anul în care acestea au fost constatate, întotdeauna pe seama rezultatului reportat (cont 1174).

8.8. Contabilitatea rezultatului exercițiului

Contabilitatea rezultatului exercițiului se ține cu ajutorul conturilor de evidență din grupa 12 „Rezultatul exercițiului", şi anume 121 „Profit sau pierdere" şi 129 „Repartizarea profitului".

În contabilitate, profitul sau pierderea se stabileşte cumulat de la începutul exercițiului financiar. Închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli consider că trebuie să se efectueze cel puțin trimestrial, fiind preferabil ca această închidere să se facă lunar.

Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabileşte la închiderea acestuia.

Atunci când societatea înregistrează profit, repartizarea acestuia se înregistrează în contabilitate pe destinații după aprobarea situațiilor financiare anuale. Rezultatul exercițiului poate îmbrăca fie forma de profit, atunci când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, fie forma de pierdere, în situația inversă.

Evidența profitului sau pierderii realizate în exercițiul financiar curent se ține cu ajutorul contului 121 „Profit sau pierdere", acesta fiind un cont bifuncțional. Soldul creditor reprezintă profitul obținut, iar soldul debitor, pierderea înregistrată. În creditul acestui cont se înregistrează soldul creditor al conturilor din clasa a 7-a „Venituri" şi pierderile contabile realizate în exercițiul financiar încheiat, transferate la începutul exercițiului financiar următor asupra rezultatului reportat. În debitul contului se înregistrează următoarele:

- soldul debitor al conturilor de cheltuieli;
- profitul net realizat în exercițiul financiar încheiat, care a fost repartizat la rezerve legale;
- profitul net realizat în exercițiul financiar încheiat, evidențiat la începutul exercițiului financiar următor în rezultatul reportat.

Evidența repartizării profitului realizat în exercițiul financiar curent şi repartizat se ține cu ajutorul contului 129 „Repartizarea profitului", cont ce prezintă funcție contabilă de activ. În debitul acestui cont se înregistrează sumele repartizate la rezerve legale, pe seama profitului brut, iar în credit se înregistrează profitul net realizat în exercițiul financiar încheiat, care a fost repartizat la rezerve legale.

Exemple de înregistrări contabile:

1. închiderea conturilor de cheltuieli:

121	Profit sau pierdere	=	6 Conturi de cheltuieli

2. închiderea conturilor de venituri

7	Conturi de venituri	=	121 Profit sau pierdere

3. repartizarea la rezerve legale a cotei de 5%, până la atingerea nivelului prevăzut de lege:

129	Repartizarea profitului	=	1061 Rezerve legale

4. închiderea contului 129 „Repartizarea profitului" prin contul 121 „Profit sau pierdere":

121	Profit sau pierdere	=	129 Repartizarea profitului

5. reportarea profitului obținut în exercițiul financiar încheiat:

121	Profit sau pierdere	=	1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită

6. reportarea pierderii înregistrate în exercițiul financiar încheiat

1171	Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	=	121 Profit sau pierdere

Exemplu: La sfârşitul exercițiului financiar N, totalul soldurilor creditoare ale conturilor din clasa a 7-a „Venituri" este de 100.000 de lei, iar totalul soldurilor debitoare ale conturilor de cheltuieli din clasa a 6-a este de 80.000 de lei. Suma constituită pe seama profitului brut, înainte de impozitare, de virat la rezerve legale, conform prevederilor legislative, este de 500 de lei.

1. închiderea conturilor de cheltuieli (la sfârşitul exercițiului financiar N):

121	Profit sau pierdere	=	6 Conturi de cheltuieli	80.000 lei

2. închiderea conturilor de venituri (la sfârşitul exercițiului financiar N):

7 Venituri	=	121	Profit sau pierdere	100.000 lei

3. repartizarea la rezerve legale a sumei constituite (la sfârşitul exercițiului financiar N):

129 Repartizarea profitului	=	1061	Rezerve legale	500 lei

La sfârşitul exercițiului financiar N, situația conturilor din grupa 12 *Rezultatul exercițiului* se prezintă astfel:

Profit şi pierdere

D	121	C
	(1) 80.000	(2) 100.000
	Rd = 80.000	Rc = 100.000
	Tsd = 80.000	Tsc = 100.000
Sfc= 20.000		

Repartizarea profitului

D	129	C
	(3) 500	
	Rd = 500	Rc = 0
	Trd = 500	Trc = 0
		Sfd = 500

După cum se observă, conturile 121, respectiv 129 vor prezenta sold la sfârşitul exercițiului financiar N.

4. închiderea contului 129 „Repartizarea profitului", pe seama contului 121 „Profit sau pierdere" (la începutul exercițiului financiar N+1)

121 Profit sau pierdere	=	129	Repartizarea profitului	500 lei

5. reportarea profitului net, realizat în anul N (la începutul exercițiului financiar N+1)

121 Profit sau pierdere	=	1171	Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	19.500 lei

După efectuarea la începutul exercițiului financiar N+1 a operațiunilor prezentate la punctele 4 şi 5 de mai sus, situația conturilor din grupa 12 „Rezultatul exercițiului" se prezintă astfel:

Profit şi pierdere

D	121	C
		Si = 20.000
(4) 500		
(5) 19.500		
Rd = 20.000		Rc = 0
Tsd = 20.000		Tsc = 20.000
	Sf=0	

Repartizarea profitului

D	129	C
(Si) 500		
		(4) 500
Rd = 0		Rc = 500
Tsd = 500		Tsc = 500
	Sf=0	

8.9. Contabilitatea subvențiilor pentru investiții

Subvențiile pentru investiții sunt reprezentate de sumele nerambursabile primite de la bugetul statului sub forma unor transferuri de resurse către o societate comercială, în schimbul respectării de către aceasta a unor condiții referitoare la activitatea de exploatare.

În categoria subvențiilor se cuprind subvențiile aferente activelor şi subvențiile aferente veniturilor. Subvențiile aferente activelor reprezintă subvenții pentru acordarea cărora principala condiție este ca societatea beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziționeze active imobilizate. Subvențiile aferente veniturilor cuprind subvențiile care nu se încadrează în categoria subvențiilor aferente activelor. Acestea sunt, de regulă, acordate drept compensații pentru cheltuielile sau pierderile deja suportate de o societate comercială, în vederea eliminării efectelor unor calamități (incendii, inundații, cutremure).

Plusurile de inventar de natura imobilizărilor corporale/necorporale şi bunurile de natura activelor imobilizate cu titlu gratuit se înregistrează, de asemenea, în categoria subvențiilor pentru investiții.

Evidența contabilă a subvențiilor pentru investiții se ține cu ajutorul conturilor de pasiv din grupa 13 „Subvenții pentru investiții". Soldul conturilor din această grupă reprezintă subvențiile pentru investiții, netransferate la venituri.

Exemplul 1: Cu ocazia inventarierii, se constată plus de inventar un calculator, a cărui valoare a fost stabilită la 5.000 de lei.

214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie	=	134 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor	5.000 lei

Exemplul 2: SC „X" SA primeşte cu titlu gratuit un mijloc de transport a cărui valoare a fost stabilită la 30.000 de lei.

2133 Mijloace de transport	=	133 Donaţii pentru investiţii	30.000 lei

Exemplul 3: SC „X" SA primeşte de la bugetul statului suma de 500.000 de lei pentru achiziţionarea unui echipament tehnologic. Societatea achiziţionează echipamentul tehnologic care are o valoare de 714.000 lei, inclusiv TVA 19%. Durata de viaţă utilă este de 10 ani. Metoda de amortizare folosită: liniară:

1. înregistrarea subvenţiei de primit:

445 Subvenţii	=	131 Subvenţii guvernamentale pentru investiţii	500.000 lei

2. înregistrarea încasării subvenţiei:

5121 Conturi la bănci în lei	=	445 Subvenţii	500.000 lei

3. înregistrarea achiziţionării echipamentului tehnologic:

%	=	404 Furnizori de imobilizări	714.000 lei
2131 Echipamente tehnologice			600.000 lei
4426 TVA deductibilă			114.000 lei

4. calcularea şi înregistrarea amortizării aferente echipamentului tehnologic

Cota de amortizare = 100/Durata de viaţă utilă exprimată în ani (%) = 100/10 ani = 10%

Amortizarea anuală = 600.000 lei × 10% = 60.000 lei

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	60.000 lei

5. calcularea și înregistrarea valorii subvenției guvernamentale pentru investiții de virat la venituri:

Cota de amortizare = 100/10 ani = 10%

Valoarea subvenției de virat la venituri = 500.000 lei ×10% = 50.000 lei:

131 Subvenții guvernamentale pentru investiții	=	7584 Venituri din subvenții pentru investiții	50.000 lei		

6. înregistrarea achitării datoriei față de furnizor:

404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	714.000 lei

Notă: Înregistrările contabile evidențiate la punctele 4 și 5 de mai sus se repetă pe parcursul fiecărui an de viață utilă.

8.10. Contabilitatea provizioanelor

Provizioanele se constituie la sfârșitul exercițiului financiar pentru acele elemente din patrimoniul societății a căror realizare sau plată este incertă sau pentru acele cheltuieli care devin exigibile în perioadele următoare (litigii, amenzi etc.).

Contabilitatea provizioanelor se ține pe feluri, în funcție de natura, scopul sau obiectul pentru care au fost create. La sfârșitul fiecărui exercițiu financiar, provizioanele constituite se analizează și regularizează după cum urmează:

- prin debitul contului de cheltuieli, în cazul majorării provizioanelor;
- prin creditul contului de venituri, în cazul în care provizionul trebuie diminuat sau anulat, deoarece a devenit parțial sau total fără obiect;
- când are loc realizarea riscului sau cheltuiala devine exigibilă, provizioanele se închid pe seama veniturilor, iar cheltuielile corespunzătoare se înregistrează în contabilitate.

Un provizion este recunoscut numai în momentul în care:

a. o societate comercială are o obligație curentă, generată de un eveniment anterior;
b. este probabil ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația respectivă;
c. poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.

Provizioanele se constituie pentru elemente cum sunt: litigiile, amenzile, penalitățile, despăgubirile, daunele și alte datorii incerte; cheltuielile

legate de activitatea de servicii în perioada de garanţie; acţiunile de restructurare; impozitul şi alte provizioane.

Valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii obligaţiei, aceasta fiind reprezentată de sume pe care societatea urmează să o plătească în mod raţional pentru stingerea obligaţiei. În vederea realizării unei bune estimări, se au în vedere raţionamentul managementului societăţii, experienţa dobândită ca urmare a soluţionării în trecut a unor operaţii similare, iar în anumite situaţii, rapoartele elaborate de experţi independenţi.

Provizioanele sunt individualizate în funcţie de riscurile şi cheltuielile elementelor la care se referă. Ele trebuie constituite în mod temeinic de către societate şi trebuie să răspundă criteriilor de prudenţă şi sinceritate.

Evidenţa constituirii, creşterii, diminuării sau anulării provizioanelor se ţine cu ajutorul contului 151: „Provizioane", care au funcţie contabilă de pasiv. Acest cont cuprinde mai multe conturi sintetice de gradul al doilea. Prin intermediul acestor conturi se asigură evidenţa provizioanelor pentru litigii, garanţii acordate clienţilor, pentru restructurare, pensii şi obligaţii similare, precum şi a altor provizioane.

Înregistrările contabile generate de existenţa provizioanelor sunt următoarele:

1. constituirea/suplimentarea provizioanelor:

6812 privind provizioanele	Cheltuieli de exploatare	=	151	Provizioane

2. diminuarea/anularea provizioanelor:

151	Provizioane	=	7812	Venituri din provizioane

Cheltuielile devenite exigibile se înregistrează, în raport de natura lor, în conturile corespunzătoare din clasa 6.

Prin restructurare se înţelege programul planificat şi monitorizat de către managementul societăţii, care modifică fie scopul activităţii societăţii, fie modalitatea în care este realizată activitatea.

Exemplu: SC „X" SA dispune, la sfârşitul exerciţiului financiar N, constituirea unui provizion de 50.000 de lei, având în vedere eventuala pierdere a litigiului aflat pe rol la judecătorie. În cursul exerciţiului financiar N+1, se pronunţă hotărârea judecătorească în bani, căreia societatea este obligată la plata sumei de 30.000 de lei:

1. înregistrarea constituirii provizionului pentru litigii (în exercițiul financiar N):

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	1511 Provizioane pentru litigii	50.000 lei

2. înregistrarea plății datorate de societate (exercițiul financiar N + 1)

658 Alte cheltuieli de exploatare	=	5121 Conturi la bănci în lei	30.000 lei

3. înregistrarea anulării provizionului, acesta rămânând fără obiect (exercițiul financiar N + 1):

1511 Provizioane pentru litigii	=	7812 Venituri din provizioane	50.000 lei

Provizioanele pentru litigii se constituie în vederea acoperirii eventualelor pierderi pe care societatea le poate înregistra ca urmare a litigiilor aflate pe rol la judecătorie.

Provizioanele pentru garanții acordate clienților se constituie în limita cheltuielilor necesare pentru efectuarea în bune condiții a remedierilor în perioada de garanție. Aceste provizioane se constituie lună de lună numai pentru bunurile livrate, lucrările executate şi serviciile prestate în cursul lunii respective, a căror garanție vizează perioada următoare.

Valoarea provizioanelor pentru garanții acordate clienților se determină prin aplicarea la venitul realizat a unei cote care se menționează în contractele încheiate. Această cotă se determină prin raportarea cheltuielilor efectuate cu remedierile în perioada de garanție, aferente exercițiului financiar anterior, la suma veniturilor realizată din vânzarea bunurilor, executarea de lucrări sau prestări de servicii pentru care s-au acordat garanții.

Exemplu: SC „X" SA a efectuat, în exercițiul financiar precedent, cheltuieli cu reparațiile bunurilor vândute, aflate în perioada de garanție în valoare de 25.000 de lei. Valoarea totală a veniturilor realizate din vânzarea de bunuri pentru care s-au acordat garanții a fost de 70.000 de lei. Valoarea ridicată a cheltuielilor cu reparațiile se datorează existenței unor vicii ascunse la bunurile vândute. În cursul exercițiului financiar curent, valoarea totală a veniturilor realizate din vânzarea bunurilor pentru care s-au acordat garanții este de 15.000 de lei.

$$\text{Cota medie realizată în exercițiul financiar precedent} = \frac{\text{Cheltuielile efectuate cu remedierile în perioada de garanție}}{\text{Veniturile realizate din vânzarea bunurilor economice pentru care s-au acordat garanții}}$$

% = 35.71% [(25.000 lei / 70.000 lei)] ×100

$$\text{Valoarea provizionului de constituit} = \text{Veniturile realizate în cursul lunii din vânzarea bunurilor economice pentru care s-au acordat garanții} \times \text{Cota medie realizată în exercițiul financiar precedent}$$

Adică:

Valoarea provizionului de constituit = 15.000 lei × 35,71% = 5.356,50 lei

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele = 1512 Provizioane pentru garanții acordate elementelor 5.356,50 lei

Provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților sunt deductibile fiscal integral.

Restructurarea se datorează unor evenimente precum: vânzarea sau încetarea activității unei părți a societății, eliminarea unui nivel de conducere al societății, reorganizarea fundamentală a societății cu impact deosebit asupra naturii şi scopului activităților acestuia.

O societate comercială are obligația de a constitui provizioane de restructurare atunci când sunt îndeplinite condițiile generale de recunoaştere a provizioanelor şi în plus:

- societatea dispune de un plan oficial pentru restructurare, care să cuprindă: activitatea sau partea de activitate la care se referă; principalele locații afectate de planul de restructurare, numărul de angajați care vor primi compensații pentru încetarea activității: cheltuielile implicate, data de la care se va implementa planul de restructurare;
- a provocat celor afectați o aşteptare că va realiza restructurarea prin începerea implementării acelui plan sau prin anunțarea principalelor sale caracteristici celor afectați de acesta.

Provizioanele aferente restructurării includ numai acele costuri care sunt generate în mod necesar de procesul de restructurare şi nu sunt legate de desfăşurarea continuă a activității societății.

Exemplu: SC „X" SA hotărăşte întreruperea activității într-o anumită secție de producție. În urma acțiunii de restructurare, se preconizează efectuarea de plăți compensatorii în valoare totală de 500.000 de lei. Ulterior, are loc efectuarea plăților compensatorii către salariații afectați de restructurare, valoarea totală a acestora fiind de 550.000 de lei:

1. înregistrarea provizionului pentru restructurare

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	1514 Provizioane pentru restructurare	500.000 lei

2. înregistrarea efectuării plăților compensatorii (prin conturile de la bănci):

658 Alte cheltuieli de exploatare	=	462 Creditori diverşi	550.000 lei
462 Creditori diverşi	=	5121 Conturi la bănci în lei	550.000 lei

3. înregistrarea anulării provizionului pentru restructurare constituit anterior, acesta rămânând fără obiect:

1514 Provizioane pentru restructurare	=	7812 Venituri din provizioane	500.000 lei

În categoria altor provizioane se includ provizioanele constituite pentru cheltuielile cu reparațiile capitale, eşalonate pe parcursul a mai multor exerciții financiare, cu condiția ca societatea să aibă elaborat programul de activitate în care cheltuielile respective să fie evidențiate.

Exemplu: SC „X" SA urmează să efectueze o reparație capitală la un echipament tehnologic. Aceasta este evidențiată în programul de activitate al societății şi urmează a fi efectuată de o persoană juridică specializată. Valoarea previzionată a cheltuielilor de întreținere şi reparații este de 100.000 de lei. Valoarea efectivă a reparațiilor capitale, consemnată în factură este de 150.000 de lei. TVA 19%:

1. înregistrarea constituirii provizionului:

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	1518 Alte provizioane	100.000 lei

2. înregistrarea facturii cu întreţinerea şi reparaţiile:

%	=	401 Furnizori	178.500 lei
611 Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile			150.000 lei
4426 TVA deductibilă			28.500 lei

3. înregistrarea anulării provizionului constituit anterior, acesta rămânând fără obiect:

1518 Alte provizioane	=	7812 Venituri de provizioane	100.000 lei

Potrivit reglementărilor legale, valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare la data bilanţului a costurilor necesare stingerii obligaţiei curente.

O obligaţie este:

- o obligaţie legală, aceasta rezultând dintr-un contract, din legislaţie sau din alt efect al legii;
- o obligaţie implicită, aceasta fiind obligaţia care rezultă din acţiunile societăţii în cazul în care:

a) prin stabilirea unei practici anterioare prin politica scrisă a societăţii, societatea a indicat partenerilor săi că îşi asumă anumite responsabilităţi;

b) ca rezultat, societatea a inclus partenerilor ideea că îşi va onora responsabilităţile asumate.

8.11. Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate

În vederea dezvoltării activităţii sale, o societate comercială poate atrage resurse financiare suplimentare pe termen mediu şi/sau lung, în funcţie de necesităţi, resurse care îmbracă forma împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni, creditelor bancare pe termen mediu şi lung, împrumuturilor de tip leasing financiar etc.

Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate se ţine prin intermediul conturilor din grupa 16. Conturile din cadrul acestei grupe sunt conturi ce au funcţie contabilă de pasiv. Excepţie face contul 169 *Prime privind rambursarea obligaţiunilor*, care prezintă funcţie contabilă de activ.

Împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni reprezintă datoriile create prin vânzarea către persoane fizice şi/sau juridice, a unor titluri de valoare cu venit fix. Acestea se numesc obligaţiuni. Societatea comercială emitentă va rambursa deţinătorilor de obligaţiuni sumele împrumutate şi le va plăti acestora o remuneraţie, care este reprezentată de dobândă.

Valoarea nominală a unei obligațiuni este stabilită prin lege și nu poate fi mai mică de 2,5 lei. Obligațiunile din cadrul aceleiași emisiuni trebuie să fie de valoare egală și conferă deținătorilor lor drepturi egale.

Obligațiunile pot fi emise:

- în formă materială, pe suport-hârtie;
- în formă dematerializată, prin înscriere în cont.

De regulă, obligațiunile se rambursează de către societatea emitentă la scadență. Ele pot fi rambursate și înainte de scadență, în cazul obligațiunilor din aceeași emisiune și cu aceeași valoare, prin tragere la sorți, la o sumă superioară valorii lor nominale, stabilită de societate și anunțată public înainte de data tragerii la sorți.

Între acțiuni și obligațiuni există următoarele deosebiri:

- acțiunile sunt titluri de valoare cu venit variabil, iar obligațiunile sunt titluri de valoare cu venit fix;
- deținătorul de acțiuni este coproprietar al societății, iar deținătorul de obligațiuni este creditor al societății emitente, el neputând participa la gestionarea activității societății;

La subscrierea împrumuturilor obligatare, se au în vedere următoarele elemente:

- prețul de emisiune, acesta fiind prețul care va fi încasat de societatea emitentă de obligațiuni. Acest preț poate fi mai mic sau egal cu valoarea nominală corespunzătoare unei obligațiuni;
- prețul de rambursare, acesta fiind prețul la care vor fi rambursate obligațiunile și poate fi egal sau mai mare decât valoarea nominală a unei obligațiuni;
- prima de rambursare, aceasta fiind dată de diferența dintre prețul de rambursare al obligațiunilor și prețul de emisiune al acestora.

Conturile utilizate pentru reflectarea operațiunilor privind împrumuturile obligatarei sunt următoarele:

- contul 461 „Debitori diverși";
- contul 161 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni"
- contul 1681 „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni";
- contul 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor";
- contul 5121 „Conturi la bănci în lei";
- contul 5124 „Conturi la bănci în valută";
- contul 666 „Cheltuieli privind dobânzile".

Împrumuturile din emisiunea de obligațiuni pot fi obținute de la intern (garantate sau nu de către stat) sau de la extern (garantat de stat sau de bănci).

Exemplu: SC „X" SA contractează un împrumut obligatar, a cărui valoare este de 375.000 de lei. Numărul de obligaţiuni emise este de 15.000, iar valoarea nominală, corespunzătoare unei obligaţiuni, este de 25 de lei. Termenul de rambursare este de doi ani. Dobânda este de 20% pe an, data împrumutului obligatar fiind 01.07.N. Preţul de emisiune este de 20 lei/obligaţiune. Rambursarea împrumutului obligatar se face la scadenţă, cu plata anuală a dobânzilor:

1. înregistrarea emiterii şi subscrierii obligaţiunilor:

%	=	1618 Alte împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni	375.000 lei
461 Debitori diverşi			300.000 lei
169 Prime privind rambursarea obligaţiunilor			75. 000 lei

2. înregistrarea încasării contravalorii obligaţiunilor

5121 Conturi la bănci în lei	=	461 Debitori diverşi	300.000 lei

3. calcularea şi înregistrarea dobânzii aferente anului de contractare a împrumutului obligatar (perioada 01.07.N-31.12.N):

Dobânda = Valoarea împrumutului × Rata dobânzii × Durata de timp = 375.000 lei x 20% x (180 zile/360 zile) = 37.500 lei

Dobânda se calculează având în vedere valoarea nominală a obligaţiunilor. La calculul dobânzii s-a avut în vedere un număr de 30 de zile corespunzătoare fiecărei luni din an.

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni	37.500 lei

4. înregistrarea dobânzii datorate pentru perioada 01.01.N+1 – 30.06. N+1

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni	37.500 lei

5. înregistrarea plăţii aferente dobânzii datorate la sfârşitul primului an al împrumutului obligatar

1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni	=	5121 Conturi la bănci în lei	75.000 lei

6. calcularea şi înregistrarea dobânzii aferente pentru perioada 01.07.N+1 -30.12.N+1

Dobânda = Valoarea împrumutului × Rata dobânzii × Durata de timp = 375.000 lei × 20% × (180 zile/360 zile) = 37.500 lei

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni	37.500 lei

7. înregistrarea dobânzii datorate pentru perioada 01.01.N+2 – 30.06. N+2:

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni	37.500 lei

8. înregistrarea sumei datorate, aferente celui de-al doilea an al împrumutului obligatar:

1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni	=	5121 Conturi la bănci în lei	75.000 lei

9. înregistrarea rambursării împrumutului obligatar:

1618 Alte împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	=	5121 Conturi la bănci în lei	375.000 lei

Calculul şi înregistrarea amortizării primelor privind rambursarea obligațiunilor se face la nivelul fiecărui exercițiu financiar, după cum urmează:

Anul N = (75.000 lei : 2 ani) × (6 luni/12 luni) = 18.750 lei
Anul N+1 = (75.000 lei : 2 ani) × (12 luni/12 luni) = 37.500 lei
Anul N+2 = (75.000 lei : 2 ani) × (6 luni/12 luni) = 18.750 lei

Anul N

6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor	=	169 Prime privind rambursarea obligațiunilor	18.750 lei

Anul N+1

6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor	=	169 Prime privind rambursarea obligațiunilor	37.500 lei

Anul N+2

6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor	169	Prime privind rambursarea obligaţiunilor	18.750

Potrivit prevederilor legislative, valoarea nominală a obligaţiunilor convertibile în acţiuni va trebui să fie egală cu cea a acţiunilor. Preschimbarea în acţiuni a acestor obligaţiuni se face în condiţiile stabilite în prospectul de ofertă publică emis de societatea comercială.

Creditele bancare pe termen mediu şi lung reprezintă resurse financiare împrumutate de la bănci interne sau externe. La baza acestor împrumuturi bancare se regăseşte contractul de credit. Acesta cuprinde informaţii legate de părţile contractante, valoarea sumei împrumutate, rata dobânzii, durata împrumutului, garanţiile acceptate de bancă, scadenţarul ratelor şi al dobânzilor, dobânda penalizatoare în cazul rambursărilor anticipate etc.

Evidenţa contabilă a împrumuturilor bancare pe termen mediu şi lung se ţine cu ajutorul contului de pasiv 162 „Credite bancare pe termen lung". Acest cont conţine în structura sa mai multe conturi sintetice de gradul al doilea, asigurându-se o evidenţiere distinctă a creditelor bancare interne sau externe, garantate de stat sau de bănci, respectiv a altor credite.

Evidenţa contabilă a dobânzilor aferente creditelor bancare pe termen mediu şi lung se ţine cu ajutorul contului de pasiv 1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen mediu".

Creditele bancare pe termen mediu sunt cele care au o durată de rambursare cuprinsă între unu şi cinci ani, iar cele pe termen lung au o durată de rambursare mai mare de cinci ani.

Evidenţa analitică a creditelor pe termen mediu şi lung trebuie să fie astfel ţinută, încât la nivelul fiecărui credit contractat să se cunoască în orice moment valoarea acestuia, valoarea sumelor rambursate şi valoarea sumelor de rambursat. Cu alte cuvinte, pentru fiecare credit contractat se impune deschiderea unui cont analitic distinct.

Înregistrările contabile privind creditele pe termen mediu şi lung sunt următoarele:

1. evidenţierea primirii sumelor aferente creditului contractat:

5121 Conturi la bănci în lei sau 5124 Conturi la bănci în valută	=	162 Credite bancare pe termen lung	

2. evidențierea dobânzii datorate aferente creditului contractat:

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	

3. evidențierea plății dobânzii datorate:

1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	=	5121 Conturi la bănci în lei sau 5124 Conturi la bănci în valută	

4. evidențierea rambursării creditului contractat:

162 Credite bancare pe termen lung	=	5121 Conturi la bănci în lei sau 5124 Conturi la bănci în valută	

5. evidențierea diferențelor nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea, la închiderea exercițiului financiar, a creditelor exprimate în valută:

665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	162 Credite bancare pe termen lung	

6. evidențierea diferențelor favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea, la închiderea exercițiului financiar, a creditelor exprimate în valută:

162 Credite bancare pe termen lung	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar	

Creditele bancare pe termen mediu şi lung sunt contractate în vederea realizării de investiții. Aceste credite sunt o componentă a capitalurilor permanente ale unei societăți comerciale.

Exemplu: SC „X" SA contractează un împrumut pe termen de doi ani, în valoare de 1.000.000 de lei, în vederea achiziționării unui echipament tehnologic. Valoarea echipamentului tehnologic este de 1.200.000 de lei, fără TVA. TVA 19%. Societatea suportă, pe seama disponibilităților sale, suma de 200.000 de lei. Rata dobânzii 10%. Dobânda se datorează anual. Împrumutul se rambursează în două tranșe egale, la sfârșitul fiecărui an:

1. înregistrarea împrumutului bancar:

5121 Conturi la bănci în lei	=	1621 Credite bancare pe termen lung	1.000.000 lei

2. înregistrarea facturii de achiziție a echipamentului tehnologic:

%	=	404 Furnizori de imobilizări	1.428.000 lei
2131 Echipamente tehnologice			1.200.000 lei
4426 TVA deductibilă			228.000 lei

3. înregistrarea achitării facturii de achiziție a echipamentului tehnologic:

404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	1.428.000 lei

4. calcularea şi înregistrarea dobânzii aferente primului an:
Dobânda = 1.000.000 lei × 10% = 100.000 lei

666 Cheltuieli privind dobânzile lung	=	1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	100.000 lei

5. înregistrarea plăților ratei anuale şi a dobânzii aferente primului an:

1621 Credite bancare pe termen lung	=	5121 Conturi la bănci în lei	500.000 lei
1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	=	5121 Conturi la bănci în lei	100.000 lei

6. Calcularea şi înregistrarea dobânzii aferente celui de-al doilea an:
Dobânda = 500.000 lei × 10% = 50.000 lei

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1682 Dobânzi aferente creditelor la bancă pe termen lung	50.000 lei

7. înregistrarea plăților ratei anuale şi a dobânzii aferente celui de-al doilea an:

1621 Credite bancare pe termen lung	=	5121 Conturi la bănci în lei	500.000 lei
1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	=	5121Conturi la bănci în lei	50.000 lei

La solicitarea societăților comerciale de contractare a unor credite pe termen mediu sau lung, un aspect deosebit de important îl reprezintă valoarea

contribuției proprii societății, în vederea realizării investiției, știind că, din motive ce țin de riscul bancar, o societate bancară nu acceptă acordarea unei finanțări care să acopere integral investiția respectivă.

Evidența altor împrumuturi și datorii similare se ține cu ajutorul contului de pasiv 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate". În cadrul acestor împrumuturi, o importanță deosebită o au împrumuturile din operațiuni de leasing financiar.

Prin operațiuni de leasing se înțeleg operațiunile prin care o parte, denumită finanțator, transmite, pentru o perioadă determinată, dreptul de folosință asupra unui bun, al cărui proprietar este, celeilalte părți, denumită utilizator, la solicitarea acesteia, contra unei plăți periodice, denumită rată de leasing. La sfârșitul perioadei de leasing, finanțatorul are obligația de a respecta dreptul de opțiune al utilizatorului de a cumpăra bunul, de a prelungi contractul de leasing, fără a schimba natura leasingului sau a înceta raporturile contractuale.

La baza operațiunilor de leasing financiar se află contractul de leasing financiar. Un contract este considerat ca fiind de leasing financiar, dacă este îndeplinită cel puțin una dintre următoarele condiții:

- riscurile și beneficiile dreptului de proprietate asupra bunului care fac obiectul leasingului, sunt transferate utilizatorului la momentul la care contractul de leasing produce efecte;
- contractul de leasing prevede expres transferul dreptului de proprietate asupra bunului ce face obiectul leasingului către utilizator, la momentul expirării contractului;
- utilizatorul are opțiunea de a cumpăra bunul la momentul expirării contractului, iar valoarea reziduală exprimată în procente este mai mică sau egală cu diferența dintre durata normală de funcționare maximă și durata contractului de leasing, raportată la durata normală de funcționare maximă, exprimată în procente;
- perioada de leasing depășește 80% din durata normală de funcționare maximă a bunului care face obiectul leasingului;
- valoarea totală a ratelor de leasing, mai puțin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului.

Prin valoare reziduală se înțelege valoarea la care, după achitarea de către utilizator a tuturor ratelor de leasing prevăzute în contract, precum și a tuturor celorlalte sume datorate conform contractului, se face transferul dreptului de proprietate asupra bunului către utilizatori. Aceasta este stabilită de părțile contractante.

Contractul de leasing financiar trebuie să conțină următoarele elemente:

a. clauza privind definirea contractului ca leasing financiar;

b. denumirea bunului care face obiectul contractului şi caracteristicile de identificare ale acestuia;
c. perioada de utilizare a bunului;
d. clauza privind obligația asigurării bunului;
e. valoarea de intrare a bunului;
f. valoarea reziduală a bunului, convenită de părți, dacă este cazul;
g. valoarea avansului;
h. valoarea ratelor de leasing şi termenul de plată al acestora.

Valoarea de intrare este acea valoare la care a fost achiziționat bunul de către finanțator, respectiv costul de achiziție.

Exemplu: SC „X" SA achiziționează potrivit contractului nr. 1/20.10.N de la SC „A" SA, societate de leasing, un mijloc de transport. Cursul de schimb din data contractului era de 3,75 lei/euro. Factura de avans şi de percepere a taxei de administrare este emisă în aceeaşi dată cu data contractului. Cursul de schimb din zilele de facturare corespunzătoare ratelor 1 şi 2 este de 3,77 lei/euro, respectiv 3,70 lei/euro. TVA 19%. Mijloacele de transport se amortizează în 5 ani prin metoda liniară.

Contractul de leasing financiar, inclusiv scadențarul anexat acestuia se prezintă astfel:

Contract de Leasing Financiar

Persoane juridice
Nr. 11 din 20./ 10 / N

Prezentul Contract de Leasing Financiar (denumit in cele ce urmeaza „CLF") se incheie intre:

1. Finantatorul

S.C. A S.A.

Cod unic de inregistrare:
Nr. ordine Registrul Comertului:
Linie directa :
Telefon:

Sediul social:
Nr de inregistrare in Registrul General al BNR:
Nr de inregistrare in Registrul Special al BNR:
Capital social subscris si varsat : RON
Cod de inregistrare fiscala (in scopuri de TVA) : RO....

e-mail:
web site:
Cont bancar: ..... deschis la .....

Finantatorul este inregistrat in registrul de evidenta a operatorilor de date cu caracter personal sub nr. .....

2. Utilizatorul

Cod de inregistrare fiscala: RO.....
Denumire: SC X SA
Nr. ordine Registrul Comertului:
Sediul social:
Reprezentat de:
Telefon:
Cont bancar:
Telefax:
deschis la :
E-mail :

denumiti in cele ce urmează ***„Partile"***, in baza si in conformitate cu conditiile stabilite în Conditiile Generale de Leasing Financiar seria 014 (denumite in cele ce urmeaza „Conditiile Generale"), care fac parte integranta din CLF si care au fost aduse la cunostinta Utilizatorului. **Utilizatorul, prin semnarea prezentului CLF, declara ca este de acord cu Conditiile Generale si ca isi asuma toate obligatiile prevazute de acestea.** Definitiile date termenilor din cuprinsul Conditiilor Generale se aplica si prezentului CLF. Orice referire la CLF reprezinta si o referire la Conditiile Generale.

3. Obiectul Leasingului (denumit in cele ce urmeaza OL)

Descriere: MAN TGS 35.440 8X4 BL

Locul de instalare/pastrare:

OL este descris in detaliu în anexa A. In cazul în care OL este un vehicul, Utilizatorul trebuie sa respecte o limita anuala de kilometri parcursi în cuantum de maximum 20.000 km pentru autoturisme, 60.000 km pentru vehicule comerciale, respectiv 120.000 km pentru camioane (prezenta clauza se coroboreaza cu prevederile punctului 7.3 din Conditiile Generale).

4. Conditii Contractuale

Durata leasing-ului: 60 luni
Taxa de administrare, fara TVA: 1314.05 EURO
Moneda contractului: EURO
Dobanda: EURIBOR la 3 luni + 2.75
Valoarea de intrare, fara TVA: 131405 EURO
Valoarea ratei de leasing: conform Anexei B
Avans, fara TVA: 10 %
Tipul ratei de leasing: LUNARA
Valorea finantata, fara TVA: 118264.5
Valoarea totala a CLF: conform Anexei B
Valoare reziduala, fara TVA: 26281 EURO

5. Fidejusorul(ii)

Denumire/Nume: | Denumire/Nume:

CIF/CNP: | CIF/CNP:

Nr. de ordine Registrul Comertului: | Nr. de ordine Registrul Comertului:

Reprezentat de: | Reprezentat de:

Data si locul nasterii: | Data si locul nasterii:

Cetatenie: | Cetatenie:

CI/BI Seria/Nr. Eliberat de: | CI/BI Seria/Nr. Eliberat de:

Sediul social/Adresa: | Sediul social/Adresa:

Telefon: Telefax: | Telefon: Telefax:

e-mail: | e-mail:

Cont bancar: | Cont bancar:

deschis la: | deschis la:

6. Biletele la ordin

Indiferent de celelalte garantii stabilite in anexa C a prezentului CLF, Utilizatorul se obliga ca la semnarea CLF sa emita în favoarea Finantatorului, cu titlu de garantie:
Doua Bilete la ordin cu mentiunea "fara protest". Finantatorul va completa aceste bilete la ordin cu toate elementele necesare, inclusiv cu suma datorata de catre Utilizator, in cazul care Utilizatorul nu-si respecta oricare dintre obligatiile sale pecuniare rezultand din CLF. Biletele la ordin astfel completate de catre Finantator vor fi puse in executare potrivit legii. Dupa incetarea raporturilor rezultand din CLF si dupa achitarea de catre Utilizator a tuturor obligatiilor sale rezultand din CLF, Finantatorul va returna Utilizatorului, la cererea acestuia, biletele la ordin nepuse în executare.

7. Alte garantii

In cazul in care sunt necesare alte garantii pe care Utilizatorul trebuie sa le constituie in favoarea Finantatorului, acestea sunt stabilite in anexa C care va fi atasata prezentului CLF.In cursul duratei leasingului Partile au dreptul sa renegocieze si sa modifice continutul anexei C. Astfel, prin acordul lor scris, Partile pot inlocui anexa C cu o noua anexa C care corespunde noii lor intelegeri.

8. Asigurarea

In conformitate si cu prevederile Conditiilor Generale, OL va fi asigurat impotriva tuturor riscurilor pentru toata perioada derularii contractului, prin intermediul unei societati de asigurare agreata de Finantator.

9. Dreptul de folosinta al OL se extinde si asupra: ☐ Angajatilor Utilizatorului

10. Declaratia Utilizatorului

Utilizatorul declara ca la sfarsitul duratei leasing-ului va cumpara OL. Dreptul de proprietate asupra OL se va transfera de la Finantator la Utilizator numai in urma platii ultimei rate si a valorii reziduale, precum si a tuturor celorlalte obligatii pecuniare (costuri, taxe, impozite etc.) decurgand din CLF sau aferente transferului dreptului de proprietate a OL.

11. Dispozitii finale

Anexele A-E constituie parte integranta a prezentului CLF. Prin semnarea prezentului CLF, Utilizatorul confirma ca a primit, citit, inteles si acceptat prezentul CLF si anexele A-E care ii sunt atasate.

Anexe:
Anexa A: Factura proforma;
Anexa B: Scadentarul Preliminar/ Scadentarul/ Scadentarele Ajustate;
Anexa C: Garantiile;
Anexa D: Procesul-verbal de Acceptare ;
Anexa E : Declaratia privind asigurarea obiectului de leasing.

Partile au incheiat prezentul CLF in 3 (trei) exemplare originale. Fiecare parte la prezentul CLF, inclusiv Fidejusorul(i), a primit cate un exemplar original.

Utilizatorul
Prin:

Finantatorul
Prin:

Fidejusorul
Prin:

Fidejusorul
Prin:

Scadențarul contractului de leasing financiar se prezintă astfel:

Anexa

Contract : 1
Client: SC X SA
Furnizor: SC Y SA

Obiect leasing	*Autovehicul model.....*	
Preț achiziție		*131,405.00*
Avans	*10.00%*	*13,140.50*
Suma finanțată		*118.264,50*
Dobânda	*7,99%*	
Valoare reziduală	*20.00%*	*26,281.00*
Taxa administrare	*1.00%*	*1,314.05*

	Capital	Dobânda	Val. rezid.	Total rată	TVA	T.R.TVA	Valuta
Avans	13,140.50	0.00.	0.00	13,140.50	2,496.70	15,637.20	EUR
Rata 1	1,609.97	787.44	0.00	2,397.41	455.50	2,852.91	EUR
Rata 2	1,620.69	776.72	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 3	1,631.48	765.93	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 4	1,642.34	755.07	0.00	2,397.41	455.50	2,852.91	EUR
Rata 5	1,653.28	744.13	0.00	2,397.41	455.50	2,852.91	EUR
Rata 6	1,664.28	733.13	0.00	2,397.41	455.50	2,852.91	EUR
Rata 7	1,675.37	722.04	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 8	1,686.52	710.89	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 9	1,697.75	699.66	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 10	1,709.05	688.36	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 11	1,720.43	676.98	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 12	1,731.89	665.52	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 13	1,743.42	653.99	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 14	1,755.03	642.38	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 15	1,766.71	630.70	0.00	2,397.41	455.50	2,852.91	EUR
Rata 16	1,778.48	618.93	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 17	1,790.32	607.09	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 18	1,802.24	595.17	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 19	1,814.24	583.17	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 20	1,826.32	571.09	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 21	1,838.48	558.93	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 22	1,850.72	546.69	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 23	1,863.04	534.37	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 24	1,875.45	521.96	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 25	1,887.94	509.47	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 26	1,900.51	496.90	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR

Rata 27	1,913.16	484.25	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 28	1,925.90	471.25	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 29	1,938.72	458.51	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 30	1,951.63	445.69	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 31	1,964.63	432.78	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 32	1,97771	419.70	0.00	2,397.41	455.50	2,852.91	EUR
Rata 33	1,990.88	406.53	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 34	2,004.13	393.28	0.00	2,397.41	455.50	2,852.91	EUR
Rata 35	2,017.48	379.93	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 36	2,030.91	366.50	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 37	2,044.43	352.98	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 38	2,058.04	339.37	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 39	2,071.75	325.66	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 40	2,085.54	311.87	0.00	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 41	785.38	297.98	1,314.05	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 42	799.36	284.00	1,314.05	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 43	813.43	269.93	1,314.05	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 44	827.59	255.77	1,314.05	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 45	841.85	241.51	1,314.05	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 46	856.21	227.15	1,314.05	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 47	870.66	212.70	1,314.05	2,397.41	455,51	2,852.91	EUR
Rata 48	885.20	198.16	1,314.05	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 49	899.85	183.51	1,314.05	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 50	914.59	168.77	1,314.05	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 51	929.43	153.93	1,314.05	2,397.41	455,51	2,852..92	EUR
Rata 52	944.37	138.99	1,314.05	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 53	959.40	123.96	1,314.05	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 54	974.54	108.82	1,314.05	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 55	989.78	93.58	1,314.05	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 56	1,005.12	78.24	1,314.05	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 57	1,020.56	62..80	1,314.05	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 58	1,036.10	47.26	1,314.05	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 59	1,051.75	31.61	1,314.05	2,397.41	455,51	2,852.92	EUR
Rata 60	1,067.50	15.86	1,314.05	2,397.41	455.50	2,852.91	EUR
	capital	dobânda	Val. rezid.	Total rată	TVA	T.R.TVA	valuta
	105,124.00	25,580.07	26,281.00	156,985.10	29,827.21	186,812.31	EUR

1. înregistrarea achitării facturii:

2133 Mijloace de transport	=	167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate	492.768,75 lei (131.405 euro × 3,75 lei/euro)

2. înregistrarea taxei de administrare conform contract:

2133 Mijloace de transport	=	167 Alte împrumuturi si datorii asimilate	4.927,69 lei (1.314,05 euro x 3,75 lei/euro)

3. înregistrarea facturii corespunzătoare avansului si taxei de administrare

%	=	404 Furnizori de imobilizări	64.503,44 lei
167 Alte împrumuturi si datorii asimilate			49.276,88 lei (13.140,50 euro × 3,75 lei/ euro)
167 Alte împrumuturi si datorii asimilate			4.927,69 lei (1314,05 euro × 3,75 lei / euro)
4426 TVA deductibilă			10.298,87 lei (54.204,57 leix19%)

4. înregistrarea achitării facturii:

404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci in lei	64.503,44 lei

5. înregistrarea facturii corespunzătoare ratei I din contract:

%	=	404 Furnizori de imobilizări	10.755,47 lei (2.852,91 euro × 3,77 lei / euro
167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate			6.037,39 lei (1.609,97 euro × 3,75 lei / euro)
666 Cheltuieli privind dobânzile			2.968,65 lei (787,44 euro × 3,77 lei / euro)
4426 TVA deductibilă			1.717,24 lei (455,50euro × 3,77 lei / euro)
668 Alte cheltuieli financiare			32,19 lei

6. înregistrarea achitării facturii

404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	10.755,47 lei

7. înregistrarea amortizării mijlocului de transport aferente primei luni

– amortizarea lunară = Valoarea contabilă / (Numărul de ani × 12 luni) = (492.768,75 lei + 4.927,69 lei)/(5 anix12luni) = 497.696,44 lei/60luni = 8.294,94 lei

– înregistrarea contabilă

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	8.294,94 lei

8. înregistrarea facturii corespunzătoare ratei a II-a:

%	=	404 Furnizori de imobilizări		10.555,80 lei (2.852,92 euro X 3,70 lei / euro
167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate				6.077,59 lei (1.620,69 euro X 3,75 lei / euro)
666 Cheltuieli privind dobânzile				2.873,86 lei (776,72 euro X 3,70 lei / euro)
4426 TVA deductibilă				1.685,39 lei (455,51 euro X3,70 lei / euro)
668 Alte cheltuieli financiare				-81,04 lei

9. înregistrarea achitării facturii:

404 Furnizări de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	10.555,80 lei

10. înregistrarea amortizării mijloacelor de transport aferente celei de-a doua luni:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor	8.294,94lei

Similar se vor face înregistrările contabile în fiecare dintre lunile următoare. La sfârşitul exercițiului financiar are loc reevaluarea sumelor în valută corespunzătoare contractelor de leasing financiar. În urma acesteia pot rezulta:

– diferențe favorabile de curs valutar (cursul de schimb la 31.12 este mai mic decât cursul de la data contractului):

167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar

– diferențe nefavorabile de curs valutar (cursul de schimb la 31.12 este mai mare decât cursul de la data contractului):

665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate

De asemenea, cu ajutorul contului 167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate" se ține evidența depozitelor, garanțiilor de bună execuție, conform contractelor încheiate, concesiunilor primite etc.

Se impune ținerea unei evidențe analitice pentru fiecare contract de leasing financiar, pentru fiecare depozit sau garanție, precum şi pentru orice concesiune primită.

Capitolul 9

Contabilitatea activelor imobilizate

Activele imobilizate reprezintă valorile economice care se caracterizează prin durabilitatea şi participarea lor repetată la circuitul economic, ele neconsumându-se la prima utilizare.

Activele imobilizate mai sunt numite şi imobilizări. Ţinând seama de conţinutul, forma şi destinaţia lor, imobilizările se grupează în:

- imobilizări necorporale;
- imobilizări corporale;
- imobilizări financiare.

9.1. Contabilitatea intrării imobilizărilor necorporale

Cadrul imobilizărilor necorporale include elemente precum cunoştinţele tehnologice sau ştiinţifice, proprietăţile intelectuale, componentele software pe calculator, cunoştinţele despre piaţă, mărcile înregistrate etc.

Imobilizările necorporale sunt definite ca fiind active identificabile nemonetar, fără suport material, deţinute pentru:

- a fi utilizate în procesul de producţie sau pentru furnizarea de bunuri/servicii;
- a fi închiriate terţilor;
- scopuri administrative.

O imobilizare necorporală este recunoscută în bilanţ, dacă se estimează că aceasta va genera beneficii economice pentru societate şi dacă aceasta poate fi evaluată în mod credibil.

Condiţiile care asigură individualizarea imobilizărilor necorporale sunt: identificabilitatea, controlul şi beneficiile economice viitoare.

Identificabilitatea reprezintă o condiţie rezultată din nevoia de distingere în mod clar a imobilizărilor necorporale faţă de fondul comercial. Distingerea se poate realiza dacă o imobilizare este separabilă, adică dacă societatea comercială poate închiria, schimba sau distribui beneficiile

economice viitoare, atribuibile imobilizării respective, fără a se lipsi de beneficiile economice viitoare care apar din utilizarea altor imobilizări necorporale, în cadrul aceleiaşi activităţi generatoare de venituri.

O societate comercială deţine controlul asupra unei imobilizări necorporale, dacă aceasta poate obţine beneficii economice viitoare din utilizarea imobilizării respective şi restricţionează accesul altora la aceste beneficii. De regulă, capacitatea de control rezultă din drepturile legale asupra imobilizării.

Beneficiile economice viitoare reprezintă potenţialul de a contribui direct sau indirect, la fluxul de numerar sau de echivalente de trezorerie către societate.

În cadrul imobilizărilor necorporale se cuprind:

- cheltuielile de constituire;
- cheltuielile de dezvoltare;
- concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare, cu excepţia celor create intern de societate;
- fondul comercial;
- alte imobilizări necorporale.

Evidenţa contabilă a imobilizărilor necorporale se ţine cu ajutorul conturilor din grupa 20: „Imobilizări necorporale".

Cheltuielile de constituire sunt cheltuielile ocazionate de înfiinţarea sau dezvoltarea unei societăţi comerciale: taxe şi alte cheltuieli de înscriere şi înmatriculare; cheltuieli privind emisiunea şi vânzarea de acţiuni sau obligaţiuni; alte cheltuieli de această natură, legate de înfiinţarea şi extinderea activităţii societăţii. Societatea comercială poate include cheltuielile de constituire la „Active", imobilizându-le. Amortizarea cheltuielilor de constituire se realizează în cadrul unei perioade de maximum cinci ani. În situaţia în care cheltuielile de constituire nu au fost integral amortizate, nu se poate face nicio distribuire din profituri. Excepţia este reprezentată de situaţia în care suma rezervelor disponibile pentru distribuire şi a profitului reportat este mai mare sau egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

Imobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare sunt generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau ale altor cunoştinţe, în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătăţite substanţial, înaintea stabilirii producţiei de serie sau utilizării. Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz. În situaţia în care cheltuielile de dezvoltare nu au fost integral amortizate, nu se face nicio distribuire din profituri. Excepţia este reprezentată de situaţia în care suma rezervelor disponibile pentru distribuire şi a profitului reportat este mai mare sau egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

Concesiunile se referă la contractul prin care concedentul cedează concesionarului, pe o perioadă determinată, dreptul de exploatare a unor bunuri sau de executare a unor activități. Concesiunile pot fi publice (în situația în care concedentul este statul, iar obiectul concesiunii este reprezentat de un bun sau o activitate aflată în administrarea acestuia) și private. Concesiunile primite se reflectă ca imobilizări necorporale, atunci când contractul de concesiune stabilește o durată și o valoare determinată pentru concesiune. Amortizarea concesiunilor se realizează pe durata prevăzută în contract. În situația în care în contractul de concesiune se prevede plata unei chirii și nu o valoare amortizabilă, concesiunea nu este recunoscută ca fiind o imobilizare necorporală.

Prin brevet se înțelege documentul pe care organul de stat competent îl eliberează inventatorului sau persoanei căreia aceasta i-a transmis drepturile sale și prin care se recunoaște dreptul de a exploata exclusiv invenția un anumit interval de timp.

Licența reprezintă contractul prin care posesorul unui brevet de invenții cedează unei persoane sau statului căruia îi aparține ori altui stat, dreptul de folosire a brevetului sau a altor documentații, în schimbul unei sume de bani.

Marca reprezintă semnul distinctiv aplicat pe un obiect sau pe ambalajul acestuia și este folosită de societatea comercială pentru a deosebi produsele sale de produsele similare ale altor societăți.

Drepturile și valorile similare sunt reprezentate de procedee industriale, modele, schițe, know-how etc.

Fondul comercial apare, de regulă, la consolidare și reprezintă diferența dintre costul de achiziție și valoarea la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate de către o societate comercială. În situația în care costul de achiziție are o valoare mai mare decât valoarea la data tranzacției, rezultă fond comercial pozitiv. În cazul în care fondul comercial este tratat ca un activ, ca urmare a achiziției de către o societate comercială a acțiunilor unei alte societăți, fondul comercial se amortizează în cadrul unei perioade de maximum cinci ani. Această perioadă poate fi chiar mai mare, dar niciodată mai mare decât durata de utilizare economică a activului. Atunci când costul de achiziție are o valoare mai mică decât valoarea la data tranzacției, rezultă fond comercial negativ.

Potrivit lucrării *Tratat de contabilitate financiară* (Editura Economică, autori Niculae Feleagă și Ion Ionașcu) fondul comercial poate fi definit ca fiind rezultatul tuturor elementelor interne și externe favorabile maximizării profiturilor degajate de societate în trecut, prezent și viitor.

Se deduce că fondul comercial poate fi:

- **pozitiv,** caz în care poartă numele de *goodwill,* în măsura în care elementele interne şi externe permit degajarea unui profit superior remunerației capitalurilor angajate;
- **negativ,** caz în care poartă numele de *badwill,* în măsura în care elementele interne şi externe nu permit degajarea unui profit superior remunerației capitalurilor angajate.

Elementele interne şi externe pot fi grupate astfel:

a) elemente legate de clientela societății (fidelitatea şi atitudinea clienților în raport cu societatea comercială: numărul şi calitatea clienților, posibilitățile de dezvoltare ale clientelei etc.);
b) elemente legate de furnizorii societății (posibilitatea de a alege furnizori, posibilitatea de a crea o concurență între furnizori, calitatea serviciului şi produselor furnizorilor etc.;
c) elemente legate de personalul societății (calitatea modului de recrutare a personalului pentru oricare dintre nivelurile societății, calitatea relației dintre conducere şi personal, calitatea muncii efectuate, dinamismul conducerii, calitatea serviciilor administrative, absenteism slab, mişcări de personal reduse etc.);
d) elemente legate de relația cu alți terți ai societății (calitatea relațiilor cu organismele sociale, fiscale, inspecția muncii etc.);
e) elemente legate de patrimoniul societății (calitatea spațiilor în care îşi desfăşoară activitatea, posibilitățile de extindere, amplasamentul ce facilitează accesul la mijloacele de transport, poziția față de centrul oraşului, aparatura tehnologică avansată etc.);
f) elemente legate de produsele şi serviciile societății (calitatea produselor şi serviciilor, prețuri concurențiale cu cele ale produselor şi serviciilor similare ale altor societăți);
g) elemente legate de concurență (numărul societăților concurente, poziția acestora pe piață, calitatea şi poziția geografică a societăților concurente).

În categoria *Alte imobilizări necorporale* se încadrează, de regulă, programele informatice create de societate sau achiziționate de la terți pentru necesitățile proprii de utilizare.

Un activ necorporal se înregistrează inițial la costul de achiziție sau de producție. Cheltuielile ulterioare, efectuate cu un activ necorporal, majorează costul activului necorporal respectiv, atunci când cheltuielile respective vor permite activului să genereze beneficii economice viitoare peste performanțele inițiale şi dacă acestea pot fi evaluate în mod credibil.

Exemple privind intrarea de imobilizări necorporale:

1. Se înregistrează cheltuielile ocazionate de constituirea societăţii comerciale „X" SA pe seama contului de disponibil de la bancă. Valoarea cheltuielilor de constituire este de 2.000 de lei.

201 Cheltuieli de constituire	=	5121 Conturi la bănci în lei		2.000 lei

2. Se înregistrează cheltuielile de dezvoltare reprezentând proiectarea, construcţia şi testarea prin resurse proprii a unui procedeu ce conduce la prestarea unor servicii noi, generatoare de beneficii economice viitoare. Valoarea cheltuielilor de dezvoltare este 10.000 de lei.

203 Cheltuieli de dezvoltare	=	721 Venituri din producţia de imobilizări necorporale		10.000 lei

3. SC „X" SA a încheiat cu un partener de afaceri un contract privind achiziţionarea unui studiu în valoare de 100.000 de lei. TVA 19%. Se consideră îndeplinite condiţiile de recunoaştere ca activ necorporal.

La primirea facturii, se efectuează înregistrarea contabilă:

%	=	404 Furnizori de imobilizări		119.000 lei
203 Cheltuieli de dezvoltare				100.000 lei
4426 TVA deductibilă				19.000 lei

4. SC „X" SA achiziţionează licenţa privind folosirea unui program informatic, la un preţ de 20.000 de lei. TVA 19%.

%	=	404 Furnizori de imobilizări		23.800 lei
205 Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare				20.000 lei
4426 TVA deductibilă				3.800 lei

5. SC „X" SA concesionează de la stat un teren. Valoarea concesiunii primite este 100.000 de lei. Sunt îndeplinite condiţiile de recunoaştere ca activ necorporal:

205 Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare	=	167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate		100.000 lei

6. SC „X" SA achiziționează dreptul de proprietate corespunzător unui program informatic, la un preț de 50.000 de lei. TVA 19%

%	=	404 Furnizori de imobilizări	59.500 lei
208 Alte imobilizări necorporale			50.000 lei
4426 TVA deductibilă			9.500 lei

7. SC „X" SA realizează prin resurse proprii un program informatic, costul de producție fiind de 30.000 de lei.

208 Alte imobilizări necorporale	=	721 Venituri din producția de imobilizări necorporale	30.000 lei

8. SC „X" SA primeşte cu titlu gratuit o licență privind folosirea unui program informatic, valoarea fiind stabilită ca fiind de 20.000 lei.

205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare	=	133 Donații pentru investiții	20.000 lei

Conturile de evidență a imobilizărilor necorporale prezintă funcție contabilă de activ. Excepție face contul sintetic de gradul al doilea 2075 „Fond comercial negativ", acest cont având funcție contabilă de pasiv.

Se impune crearea de conturi analitice pentru fiecare element din cadrul imobilizărilor necorporale.

9.2. Contabilitatea intrării imobilizărilor corporale

Imobilizările corporale sunt activele unei societăți comerciale care:

- sunt deținute pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;
- sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mare de un an.

Imobilizările corporale sunt recunoscute odată cu îndeplinirea cumulativă a următoarelor condiții:

- este posibilă generarea de beneficii economice viitoare către societate, aferente acestora;
- costul imobilizărilor poate fi evaluat în mod credibil.

În categoria imobilizărilor corporale se includ: terenurile, construcțiile, instalațiile tehnice, mijloacele de transport, animalele şi plantațiile, mobilierul,

aparatura birotică, echipamentele de protecție a valorilor umane și materiale, precum și alte active corporale. Elementele patrimoniale menționate se pot grupa în două categorii, și anume:

- terenuri;
- mijloace fixe (acestea cuprind elementele patrimoniale prezentate mai sus, cu excepția terenurilor).

Prin mijloace fixe se înțelege activele unei societăți comerciale care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- au o durată normală de funcționare mai mare de un an;
- are o valoare mai mare decât limita minimă prevăzută de lege (în prezent, 1.800 de lei).

Durata normală de funcționare reprezintă durata de utilizare în care se recuperează, din punct de vedere fiscal, valoarea de intrare a mijloacelor fixe pe calea amortizării. Această durată este mai redusă decât durata de viață fixă a mijlocului fix respectiv.

Conform catalogului privind clarificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, mijloacele fixe sunt clasificate în următoarele grupe:

- grupa 1 – Construcții;
- grupa 2 – Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații;
- grupa 3 – Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale.

Pentru fiecare mijloc fix nou achiziționat se utilizează sistemul unor plaje pe ani, cuprinse între o valoare minimă și una maximă, existând posibilitatea alegerii duratei normale de funcționare cuprinsă între aceste limite.

Registrele și formularele financiar-contabile utilizate pentru evidențierea mijloacelor fixe sunt următoarele:

– *Registrul numerelor de inventar*, care servește ca document de atribuire a numerelor de inventar mijloacelor fixe existente în societate, în vederea identificării lor;

– *Fișa mijlocului fix*, care servește ca document pentru evidența analitică a mijloacelor fixe;

– *Bonul de mișcare a mijloacelor fixe*, care servește ca: document justificativ de predare-primire a mijloacelor fixe între două locuri de folosință ale societății; document de însoțire a mijloacelor fixe pe timpul transportului de la unitatea predătoare la unitatea primitoare; document justificativ de înregistrare în evidența ținută de responsabilul cu mijloacele fixe la locurile de folosință și în contabilitate;

– *Procesul-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale*, care servește ca: document de constatare a

îndeplinirii condițiilor scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe, de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință şi de declasare a altor bunuri materiale, decât mijloacele fixe; document de consemnare a scoaterii efective din funcțiune a mijloacelor fixe, de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau de declasare a bunurilor materiale; document de predare la magazie a ansamblelor, subansamblelor, componentelor şi a materialelor rezultate din scoaterea efectivă din funcțiune a mijloacelor fixe, prima şi din scoaterea din uz a bunurilor materiale propuse pentru declasare; document justificativ de înregistrare în evidența magaziilor şi în contabilitate;

- *Procesul-verbal de recepție;*
- *Procesul-verbal de recepție provizorie;*
- *Procesul-verbal de punere în funcțiune;*

Procesele verbale prezentate mai sus servesc, după caz, ca: document de înregistrare în evidența operativă şi în contabilitate; document de consemnare a stadiului în care se află obiectivul de investiții; document de apreciere a calității lucrărilor privind obiectivul de investiții; document de aprobare a recepției, document de constatare a îndeplinirii condițiilor de recepție provizorie a obiectului de investiții; document de aprobare a recepției provizorii a obiectivului de investiții; document de punere în funcțiune a obiectivului de investiții.

Procesul-verbal de recepție se întocmeşte pentru mijloacele fixe independente care nu necesită montaj şi nici probe tehnologice, acestea considerându-se puse în funcțiune la data achiziționării lor. Procesul-verbal de recepție provizorie se întocmeşte pentru utilajele care necesită montaj, dar care nu necesită probe tehnologice, precum şi pentru clădirile şi construcțiile speciale care nu deservesc procese tehnologice, acestea considerându-se puse în funcțiune la data terminării montajului, respectiv la data terminării construcției. Procesul/verbal de punere în funcțiune se întocmeşte pentru utilajele şi instalațiile care necesită montaj şi probe tehnologice, precum şi pentru clădirile şi construcțiile speciale care deservesc procese tehnologice, acestea considerându-se puse în funcțiune la terminarea probelor tehnologice.

- *Factura*

Contabilitatea terenurilor se ține pe două categorii ,şi anume: terenuri şi amenajări de terenuri. În contabilitatea analitică, terenurile pot fi evidențiate pe următoarele grupe: terenuri agricole, terenuri silvice, terenuri fără construcții, terenuri cu zăcăminte, terenuri cu construcții, alte terenuri.

Costul imobilizărilor corporale se stabileşte în funcție de modalitatea de intrare în patrimoniul societății comerciale, şi anume:

- costul de achiziție, pentru imobilizările corporale procurate cu titlu oneros. Acest cost cuprinde prețul de cumpărare, cheltuielile de transport, manipulare, orice alte cheltuieli cu caracter nerecuperabil;
- costul de producție, pentru imobilizările corporale produse de către societate. Acest cost cuprinde cheltuielile cu materialele directe, energia consumată în scopuri tehnologice, manopera directă etc., precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora;
- valoarea de aport, stabilită în urma evaluării, pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;
- valoarea justă, pentru bunurile obținute cu titlu gratuit.

În costul unei imobilizări corporale se pot include și costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea acesteia la scoaterea din evidență, precum și cu restaurarea amplasamentului pe care este poziționată imobilizarea, atunci când aceste sume pot fi estimate credibil și societatea are o obligație legată de demontarea și mutarea imobilizării corporale, precum și de refacere a amplasamentului.

Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale sunt recunoscute ca o componentă a imobilizării corporale, dacă acestea îmbunătățesc parametrii tehnici inițiali ai acesteia și conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial, concretizate fie în creșterea veniturilor, fie în reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, dacă acesta nu conduce la obținerea de beneficii economice viitoare suplimentare, este recunoscut drept cheltuială aferentă perioadei în care a fost efectuată.

O societate comercială poate proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate la valoarea justă.

Evidența contabilă a imobilizărilor corporale se ține cu ajutorul conturilor din grupa 21 „Imobilizări corporale". Acestea au funcții contabile de activ. Contabilitatea analitică a imobilizărilor corporale se ține pe fiecare obiect de evidență. În categoria amenajărilor de terenuri se includ următoarele: racordarea la sistemul de alimentare cu energie, apă, canal, gaze naturale; împrejmuirea terenurilor; lucrările de acces etc.

Exemple privind intrarea activelor corporale:

1. SC „X" SA achiziționează un teren în suprafață de 5.000 mp de la o altă societate, la un preț de cinci euro/mp. Cursul de schimb la data facturării este de 3,70 lei/euro. Ulterior, sunt efectuate lucrări de amenajare a terenului. Valoarea lucrărilor de amenajare facturată de o societate specializată este de 20.000 de lei. TVA 19%:

- înregistrarea achiziţionării terenului

%	=	404	Furnizori de imobilizări	110.075 lei
2111 Terenuri				92.500 lei (25.000 euro × 3,70 lei/euro)
4426 TVA deductibilă				17.575 lei

- înregistrarea amenajărilor de terenuri:

%	=	404	Furnizori de imobilizări	23.800 lei
2112 Amenajări de terenuri				20.000 lei
4426 TVA deductibilă				3.800 lei

2. SC „X" SA achiziţionează un echipament tehnologic în valoare de 50.000 de lei. Cheltuielile de transport, consemnate separat în factură, sunt de 5.000 de lei. TVA 19%. Societatea estimează că la sfârşitul duratei de funcţionare a echipamentului tehnologic, costurile de demontare ale acestuia şi de refacere a amplasamentului vor fi de 8.000 de lei.

- înregistrarea achiziţiei echipamentului tehnologic

%	=	404	Furnizori de imobilizări	65.450 lei
2131 Echipamente tehnologice				55.000 lei
4426 TVA deductibilă				10.450 lei

- înregistrarea costurilor estimate legate de demontarea echipamentelor tehnologice şi restaurarea amplasamentului

2131 Echipamente tehnologice	=	1513	Provizioane pentru dezafectarea imobilizării corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea	8.000 lei

3. SC „X" SA înregistrează un mijloc de transport a cărui valoare a fost stabilită la 12.000 de lei , reprezentând aport la capitalul social:

2133 Mijloace de transport	=	456	Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul	12.000 lei

4. SC „X" SA înregistrează un calculator depistat ca fiind plus de inventar a cărui valoare a fost stabilită ca fiind de 2.000 de lei.

214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale	=	134	Plusuri de inventar	2.000 lei

5. SC „X" SA înregistrează o clădire primită cu titlu gratuit, valoarea acesteia fiind stabilită ca fiind de 20.000 de lei.

212 Construcţii = 133 Donaţii pentru investiţii 20.000 lei

6. SC „X" SA efectuează pentru una dintre liniile sale tehnologice lucrări de modernizare, în sumă de 30.000 de lei. În urma efectuării acestora:

a) linia tehnologică va conduce la obţinerea de beneficii economice suplimentare celor obţinute iniţial;

b) linia tehnologică va conduce la obţinerea de beneficii economice similare celor iniţiale.

Lucrările sunt efectuate de către o firmă specializată în astfel de operaţiuni. TVA 19%:

a) înregistrarea cheltuielilor efectuate pentru modernizarea liniei tehnologice:

%	=	404 Furnizori de imobilizări	35.700 lei
2131 Echipamente tehnologice			30.000 lei
4426 TVA deductibilă			5.700 lei

b) înregistrarea cheltuielilor efectuate pentru modernizarea liniei tehnologice

%	=	401 Furnizori	35.700 lei
611 Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile			30.000 lei
4426 TVA deductibilă			5.700 lei

7. SC „X" SA realizează în regie proprie un echipament tehnologic. Elementele de cost sunt următoarele:

- cheltuieli cu materiile prime 10.000 lei
- cheltuieli cu materiale consumabile 2.000 lei
- cheltuieli cu salariile personalului angajat direct în realizarea echipamentului tehnologic 10.000 lei
- CAS 1.800 lei
- CASS 520 lei
- Şomaj 50 lei
- fondul unic de asigurări sociale 85 lei
- contribuţii acordate şi boli profesionale 40 lei
- fond creanţe salariale 25 lei
- cota cheltuielilor indirecte 3.000 lei

TVA este deductibilă în proporţie de 100%. TVA 19%

a) înregistrarea recepţiei echipamentului tehnologic:

2131 Echipamente tehnologice	=	722	Venituri din producţia de imobilizări corporale	27.520 lei

b) înregistrarea TVA

4426 TVA deductibilă	=	4427 TVA colectată		5.228,80 lei (27.520 lei × 19%)

În situaţia în care TVA era deductibilă în proporţie de 80%, înregistrarea de la b), evidenţiată mai sus, ar fi fost înlocuită de următoarele înregistrări:

4426 TVA deductibilă	=	4427 TVA colectată		5.228,80 lei
2131 Echipamente tehnologice	=	4426 TVA deductibilă		1.045,76 lei (5.228,80 lei × (100% -80%)

Gradul de deducere a TVA se determină utilizând formula:

$$Gd = V \times (1 - p),$$

unde:

Gd reprezintă gradul de deducere;

V – valoarea totală TVA;

p – proporţia în care se admite deducerea TVA.

În cazul exemplului de mai sus:

$$Gd = 5.228,80 \text{ lei} \times (1–0,80) = 1.045,76 \text{ lei}.$$

9.3. Contabilitatea operaţiunilor privind amortizarea şi deprecierea imobilizărilor necorporale şi corporale

Orice societate comercială care angajează şi mobilizează capitalul în imobilizări necorporale şi corporale supuse deprecierii, prin utilizare sau în timp, are obligaţia de a calcula, a înregistra în contabilitate şi a recupera uzura fizică şi morală a acestora, pentru refacerea capitalului angajat.

Amortizarea reprezintă operaţia de alocare sistematică a valorii amortizabile a unui activ de-a lungul duratei sale de viaţă utilă. Prin valoarea amortizabilă se înţelege costul imobilizării sau altă sumă substituită acestuia, mai puţin valoarea reziduală.

Valoarea reziduală reprezintă suma netă pe care o societate comerçială se aşteaptă să o obţină la sfârşitul duratei de viaţă a imobilizării, după ce au fost evaluate conturile legate de vânzare. Durata de viaţă utilă este reprezentată de

intervalul de timp de-a lungul căruia se aşteaptă ca imobilizarea să fie utilizată de societatea comercială, de numărul unităţilor produse sau al altor unităţi similare estimate a fi obţinute prin folosirea activului imobilizat respectiv.

De regulă, valoarea reziduală este egală cu zero. Excepţia este reprezentată de situaţiile în care există o obligaţie a unei terţe părţi de a cumpăra activul imobilizat la sfârşitul duratei de viaţă utilă sau de existenţa unei pieţe active pentru activul imobilizat, valoarea reziduală putând fi determinată prin referire la acea piaţă. Aceasta, în situaţia în care există posibilitatea ca piaţa să fie activă la sfârşitul de viaţă utilă a activului imobilizat.

Exemplu: SC „X" SA dispune de următoarele date şi informaţii:

- valoarea de intrare: 50.000 lei;
- valoarea reziduală: 5.000 lei;
- durata de viaţă utilă: 5 ani.

Să se determine valoarea amortizabilă.

Valoarea amortizabilă = valoarea de intrare – valoarea reziduală = 50.000 lei – 5.000 lei = 45.000 lei.

Determinarea duratei de viaţă utilă presupune luarea în calcul a acţiunii mai multor factori, şi anume:

- uzura preconizată a activului imobilizat;
- ciclurile de viaţă tipice pentru activul imobilizat;
- informaţiile publice privind evaluarea duratei de viaţă utilă corespunzătoare unor active imobilizate similare;
- nivelul cheltuielilor de întreţinere necesare obţinerii de beneficii economice viitoare etc.

În literatura de specialitate există şi alte interpretări ale amortizării. Astfel, amortizarea reprezintă:

- un proces de corecţie a valorii activelor;
- un proces de transfer sau de repartizare a costurilor activelor imobilizate asupra cheltuielilor exerciţiului financiar;
- sursă de finanţare a reînnoirii activelor imobilizate.

Cheltuielile aferente achiziţionării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătăţirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

Potrivit prevederilor legale, sunt considerate mijloace fixe şi:

– investiţiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune sau locaţie de gestiune;

– mijloacele fixe puse în funcţiune parţial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizări corporale;

– investiţiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătăţirii parametrilor tehnici iniţiali şi care conduc la obţinerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix.

Societăţile comerciale amortizează activele imobilizate utilizând următoarele regimuri de amortizare:

a) amortizarea liniară;

b) amortizarea degresivă;

c) amortizarea accelerată.

Amortizarea aferentă activelor imobilizate se înregistrează în contabilitate ca o cheltuială.

Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

– în cazul construcţiilor, se aplică metoda liniară;
– în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al maşinilor, uneltelor şi instalaţiilor, precum şi pentru computere şi echipamente periferice ale acestora, societatea comercială poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;
– în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, societatea poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă.

Cheltuielile aferente achiziţionării de brevete, drepturi de autor, licenţe, mărci de comerţ sau fabrică, precum şi cheltuielile de dezvoltare care reprezintă imobilizări necorporale se recuperează utilizând metoda de amortizare liniară, pe o perioadă de trei ani. Cheltuielile de constituire imobilizate se amortizează în cadrul unei perioade de maximum cinci ani. Fondul comercial se amortizează, de regulă, în cadrul unei perioade, de asemenea, de maximum cinci ani.

Terenurile nu se amortizează. Se amortizează, în schimb, amenajările terenurilor pe o perioadă de 10 ani prin metoda de amortizare liniară.

Mijloacele fixe se amortizează de-a lungul unor perioade de timp evidenţiate în *Catalogul privind clasificarea şi duratele normale de funcţionare a mijloacelor fixe*.

Investiţiile efectuate din surse proprii la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locaţie de gestiune, se amortizează pe durata contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz.

Amortizarea se calculează şi se înregistrează în contabilitate lună de lună, începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil este pus în funcţiune.

Metoda amortizării liniare presupune includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporţional cu numărul de ani de viaţă utilă a activului amortizabil.

Calcularea amortizării utilizând metoda liniară se poate face în următoarele variante:

Varianta a:

- calcularea cotei anuale de amortizare:

$$C_A = \frac{100(\%)}{DVU}$$

unde:

C_A reprezintă cota anuală de amortizare;

DVU – durata de viaţă utilă exprimată în ani

- Calcularea amortizării anuale:

$$Aa = (Vi - Vr) \times C_A$$

unde:

Aa reprezintă amortizarea anuală;

Vi – valoarea de intrare;

Vr – valoarea reziduală.

Varianta b:

Calcularea amortizării anuale

$$Aa = (Vi - Vr)/ DVU$$

Exemplu: SC „X" SA calculează amortizarea unui echipament tehnologic folosind metoda liniară. Se cunosc următoarele elemente:

- valoarea de intrare a echipamentului tehnologic = 125.000 lei
- valoarea reziduală = 5.000 lei
- durata de viaţă utilă = 5 ani
- gradul de utilizare a echipamentului tehnologic = 100%, la nivelul fiecărui an.

Varianta a:

- calcularea cotei anuale de amortizare:

CA = 100/5 ani = 20%

- calcularea amortizării anuale

Aa = (125.000 lei – 5.000 lei) ×20% = 24.000 lei

Varianta b:

- calcularea amortizării anuale:

$$Aa = \frac{125.000 \text{ lei} - 5.000 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} = 24.000 \text{ lei}$$

La nivelul unui an de viaţă utilă societatea va înregistra cumulat în cheltuielile de exploatare suma de 24.000 lei.

Amortizarea imobilizărilor necorporale şi corporale se evidenţiază în contabilitate cu ajutorul conturilor de pasiv din grupa 28: „Amortizări privind imobilizările". În cadrul acestei grupe se regăsesc următoarele conturi de gradul I:

- contul 280: „Amortizări privind imobilizările necorporale";
- contul 281: „Amortizări privind imobilizările corporale".

Constituirea amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale se realizează pe seama contului 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor".

Înregistrarea contabilă a amortizării, în cazul exemplului de mai sus, este următoarea:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalaţiilor, a mijloacelor de transport şi plantaţiilor	24.000 lei

Exemplu: SC „X" SA achiziţionează în data de 25.02.N. un mijloc de transport în valoare de 100.000 de lei, a cărui durată de viaţă utilă este de cinci ani. Metoda de amortizare folosită este cea liniară:

a) care este valoarea amortizată în anul de achiziţie a mijlocului de transport?
b) care este valoarea amortizată în primul an de viaţă utilă a mijlocului de transport?

a) calcularea cotei de amortizare anuală

$$C_A = \frac{100(\%)}{5 \text{ ani}} = 20\%$$

- calcularea amortizării anuale

Aa = 100.000 lei × 20% = 20.000 lei

- calcularea amortizării aferente anului de achiziţie a mijlocului de transport (1.03.N – 31.12.N)

AN = 20.000 lei × 10 luni/12 luni = 16.666,67 lei

b) - calcularea cotei de amortizare anuală

$$C_A = \frac{100(\%)}{5\,ani} = 20\%$$

- calcularea amortizării aferente primului an de viață utilă a mijlocului de transport (1.03.N – 28.02.N +1)

$A_a = 100.000 \times 20\% = 20.000$ lei

Înregistrările contabile corespunzătoare evidențierii amortizării, în situațiile de mai sus, sunt:

a)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, a mijloacelor de transport şi plantațiilor	16.666, 67 lei

b)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport şi plantațiilor	20.000 lei

Exemplu: SC „X" SA calculează amortizarea unui program informatic folosind metoda liniară. Se cunosc următoarele elemente:

- valoarea de intrare: 36.000 lei
- durata de viață utilă: 3 ani

1. calcularea amortizării anuale

$$A_a = \frac{Vi - Vr}{DVU} = \frac{36.000\ lei - 0}{3\ ani} = 12.000\ lei$$

2. calcularea amortizării liniare:

$$A_{lunară} = \frac{Aa}{12\ luni} = \frac{12.000\ lei}{12\ luni} = 1.000\ lei/lună$$

Aşa după cum am evidențiat în cadrul acestei lucrări, amortizarea se înregistrează în contabilitate lunar.

Astfel, la sfârșitul fiecărei luni, pe parcursul celor trei ani de viață utilă se va efectua următoarea înregistrare contabilă:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2808 Amortizarea altor imobilizări corporale	1.000 lei

Amortizarea degresivă presupune multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu unul dintre următorii coeficienți:

a) 1,5 dacă durata de viață utilă este cuprinsă între 2-5 ani, inclusiv;

b) 2,0 dacă durata de viață utilă este cuprinsă între 5-10 ani, inclusiv;

c) 2,5 dacă durata de viață utilă este mai mare de 10 ani.

Metoda amortizării degresive se poate aplica în următoarele variante:

- calcularea amortizării fără influența uzurii morale;
- calcularea amortizării cu influența uzurii morale

Calcularea amortizării fără luarea în considerare a uzurii morale presupune următoarea metodologie:

- determinarea cotei anuale de amortizare.
- determinarea cotei de amortizare mărite, rezultate prin aplicarea coeficientului de multiplicare la cota anuală de amortizare;
- aplicarea cotei de amortizare mărite până în anul în care amortizarea anuală rezultată din calcul este egală sau mai mică decât amortizarea anuală determinată prin împărțirea valorii rămase de amortizat la numărul de ani de viață utilă rămaşi. Din acest an și până la amortizarea integrală a activului amortizabil, se va aplica metoda de amortizare liniară.

Exemplu: SC „X" SA calculează amortizarea unui echipament tehnologic folosind metoda de amortizare degresivă, fără influența uzurii morale. Se cunosc următoarele:

- valoarea de intrare = 125.000 lei
- durata de viață utilă = 10 ani
- gradul de utilizare a echipamentului tehnologic = 100%, la nivelul fiecărui an.

1. calcularea cotei de amortizare anuale:

CA= 100/10ani (%) = 10%

2. calcularea cotei de amortizare mărite

$$C_{Am} = 10\% \times 2{,}0 = 20\%,$$

unde:

C_{Am} = cota de amortizare mărită;

3. prezentarea planului de amortizare, corespunzător echipamentului tehnologic:

Anii de viață utilă	Valoarea amortizabilă (lei)	Cota de amortizare	Amortizarea anuală (lei)	Valoarea rămasă de amortizat (lei)
1	125.000	20%	25.000	100.000
2	100.000	20%	20.000	80.000
3	80.000	20%	16.000	64.000
4	64.000	20%	12.800	51.200
5	51.200	20%	10.240	40.960
6	40.960		8.192	32.768
7	32.768		8.192	24.576
8	24.576		8.192	16.384
9	16.384		8.192	8.192
10	8.192		8.192	0

Începând cu anul al şaselea de viață utilă până la amortizarea integrală a echipamentului tehnologic se va aplica metoda amortizării liniare, deoarece:

40.960 lei × 20% = 40.960 lei: 5 ani, adică 8.192 lei = 8.192 lei

Înregistrările contabile sunt următoarele:

Anul 1:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor = 2813 Amortizarea instalațiilor, a mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor 25.000 lei

Anul 2:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor = 2813 Amortizarea instalațiilor, a mijloacelor de transport, a animalelor şi plantațiilor 20.000 lei

.....

.....

Anul 10:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor = 2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport animalelor şi plantațiilor 8.192 lei

Metoda amortizării degresive, cu luarea în considerare a influențelor uzurii morale, permite amortizarea valorii amortizabile într-o perioadă de timp mai redusă decât durata de viață utilă, diferența fiind reprezentată de influența uzurii morale.

Exemplu: SC „X" SA calculează amortizarea unui echipament tehnologic folosind metoda de amortizare degresivă, cu luarea în calcul a influenței uzurii morale. Se cunosc următoarele:

- valoarea de intrare = 125.000 lei
- durata de funcționare = 10 ani
- gradul de utilizare al echipamentului tehnologic = 100%, la nivelul fiecărui an.

Metodologia de calcul a amortizării utilizând metoda amortizării degresive cu luarea în considerare a influenței uzurii morale, este următoarea:

– determinarea cotei anuale de amortizare

CA = 100/10ani(%) = 10%

– determinarea cotei de amortizare mărită;

CAM = 10% × 2 = 20%

– determinarea duratei de utilizare, în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală a echipamentului tehnologic, exprimată în ani:

- durata de utilizare aferentă metodei de amortizare liniară, recalculată în funcție de cota de amortizare mărită : 100/20% = 5 ani.
- durata de utilizare aferentă metodei de amortizare integrală este reprezentată de diferența dintre durata normală de utilizare (10 ani) şi durata de utilizare aferentă metodei de amortizare liniară, recalculată în funcție de cota de amortizare mărită (5 ani). Rezultă astfel, că valoarea amortizabilă a echipamentului tehnologic se amortizează integral în 5 ani, utilizând metoda de amortizare liniară, durata de utilizare în regim de amortizare degresivă fiind de zero ani.

– planul amortizării echipamentului tehnologic se prezintă astfel:

Anii de utilizare	Valoarea amortizabilă (lei)	Cota de amortizare	Amortizarea anuală (lei)	Valoarea rămasă de amortizat (lei)
1	125.000	20%	25.000	100.000
2	125.000	20%	25.000	75.000
3	125.000	20%	25.000	50.000
4	125.000	20%	25.000	25.000
5	125.000	20%	25.000	-
6	-		-	-
7	-		-	-
8	-		-	-
9	-		-	-
10	-		-	-

La nivelul fiecărui an de funcţionare din cei cinci ani prezentaţi în tabelul de mai sus se va efectua următoarea înregistrare contabilă:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalaţiilor mijloacelor de transport, a animalelor şi plantaţiilor	25.000lei

Metoda amortizării accelerate constă în includerea în cheltuielile de exploatare, în primul an de viaţă utilă, a unei amortizări de până la 50% inclusiv, din valoarea amortizabilă. Valoarea rămasă de amortizat după primul an de viaţă utilă va fi inclusă pe cheltuieli, utilizând metoda de amortizare liniară.

Exemplu: SC „X" SA calculează amortizarea unui calculator, folosind metoda de amortizare accelerată, cu includerea pe cheltuieli în primul an de viaţă utilă a unui procent de 45% din valoarea amortizabilă. Se cunosc următoarele elemente:

- valoare de intrare = 125.000 lei
- durata de viaţă utilă = 5 ani
- gradul de utilizare al calculatorului = 100%

1. calcularea amortizării aferente primului an de viaţă utilă;
Aa = 120.000 lei × 45% = 54.000 lei

2. calcularea valorii rămase de amortizat după primul an de viaţă utilă;
Vra = 120.000 lei – 54.000 lei = 66.000 lei

3. calcularea cotei anuale de amortizare
CA = 100/4ani (%) = 25%

4. calcularea amortizării anuale aferente duratei de viaţă utilă rămasă
Aa = 66.000 lei × 25% = 16.500 lei

Înregistrările contabile sunt următoarele:

Anul 1

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2814 Amortizarea altor imobilizări corporale	54.000 lei

Anul 2

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2814 Amortizarea altor imobilizări corporale	16.500 lei

.....

.....

Anul 5:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor = 2814 Amortizarea altor imobilizări corporale 16.500 lei

Amortizarea clădirilor şi a construcţiilor speciale a minelor, a salinelor cu extracţie în soluţie prin sonde, a carierelor, a exploatărilor la zi, a căror durată de folosire este limitată de durata rezervelor şi care nu pot primi alte utilizări după epuizarea rezervelor se calculează pe unitatea de produs, în funcţie de rezerva exploatabilă de substanţă minerală utilă.

Formulele de calcul sunt:

$$Az = Vi/R$$

şi,

$$Aa = Az \times C,$$

unde:

Az = amortizarea în lei pe 1.000 tone de rezervă exploatabilă;
Vi = valoarea de intrare sau valoarea reevaluată a activelor amortizabile,
Aa = amortizarea anuală;
C = extracţia anuală de substanţă minerală utilă, în mii tone;

Exemplu: Valoarea de intrare a unei construcţii speciale este de 100.000 de lei, rezerva exploatabilă 50.000 tone, extracţia anuală: 250.000 tone.

- determinarea amortizării în lei pe 1.000 tone de rezervă exploatabilă

Az = (250.000 tone : 50.000) = 5 lei la 1.000 de tone

- determinarea amortizării anuale

Aa = (5 lei x 250.000 tone): 1.000 = 1.250 lei

- înregistrarea contabilă aferentă amortizării calculate;

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor = 2812 Amortizarea construcţiilor 1.250 lei

În cazul în care clădirile şi construcţiile speciale deservesc mai multe mine, precum şi în cazul clădirilor şi construcţiilor speciale ale instalaţiilor de preparare, cu organizare independentă de exploatările miniere pe care le deservesc, amortizarea anuală se calculează utilizând următoarele relaţii de calcul:

$$Az = Vi/(R1+R2+....Rn)$$

şi

$$Aa = Az \times C\ (R1 + R2 + ...Rn),$$

unde:

R1, R2,...,Rn = rezerva exploatabilă a fiecărei mine deservite de incinta centrală respectivă.

Amortizarea pe unitatea de produs se recalculează astfel:

- din 10 în 10 ani la saline;
- din 5 în 5 ani la minele de cărbuni şi cariere.

Pentru mijloacele de transport auto amortizarea poate fi determinată şi în funcţie de numărul de kilometri sau numărul de ore de funcţionare prevăzut în cărţile tehnice.

În cazul leasingului financiar, utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar. Amortizarea bunurilor care fac obiectul contractelor de leasing financiar se face întotdeauna de către utilizator.

Pentru deprecierea imobilizărilor necorporale şi corporale se efectuează ajustări, în conformitate cu principiul prudenţei. Acestea se efectuează atunci când se constată diferenţe între valoarea de intrare (mai mare) şi valoarea de utilitate (mai mică) stabilită cu ocazia inventarierii.

La sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar următor, ajustările pentru deprecierea imobilizărilor necorporale şi corporale se analizează şi se regularizează după cum urmează:

- atunci când se constată că deprecierea este superioară valorii înregistrate iniţial în contabilitate, aceasta se suplimentează corespunzător;
- atunci când se constată că deprecierea este inferioară valorii înregistrate iniţial în contabilitate, aceasta se diminuează corespunzător;
- atunci când valoarea de utilitate este egală sau depăşeşte valoarea de intrare precum şi în situaţia în care activul la care s-a constatat deprecierea iese din patrimoniul societăţii, suma înregistrată în contul de evidenţă a deprecierii este virată la venituri.

Evidenţa contabilă a ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale şi corporale se ţine cu ajutorul conturilor de pasiv:

- 290 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale";
- 291 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale".

În cadrul acestora se regăsesc conturi sintetice de gradul al doilea care asigură înregistrarea deprecierilor constatate la elementele necorporale sau corporale, cu excepţia cheltuielilor de constituire, care nu sunt supuse deprecierii.

Înregistrarea contabilă a deprecierii elementelor patrimoniale de activ, de natura imobilizărilor necorporale sau corporale, se realizează în situaţia în care deprecierea este reversibilă. În situaţia în care deprecierea este definitivă, corecţia se face pe seama conturilor de amortizare corespunzătoare.

Deprecierile constatate la imobilizările necorporale şi corporale sunt contabilizate astfel:

1. înregistrarea deprecierii imobilizărilor necorporale:

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	=	290 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale

2. înregistrarea deprecierii imobilizărilor corporale

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	=	291 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale

3. înregistrarea sumei reprezentând creşterea deprecierii constatate la imobilizările necorporale:

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	=	290 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale

4. înregistrarea sumei reprezentând creşterea deprecierii constatate la imobilizările corporale:

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	=	291 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale

5. înregistrarea sumei reprezentând diminuarea deprecierii constatate la imobilizările necorporale:

290 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale	=	7813 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor

6. înregistrarea sumei reprezentând diminuarea deprecierii constatate la imobilizările corporale:

291 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale	=	7813 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor

7. înregistrarea anulării sumei reprezentând deprecieri constatate la imobilizările necorporale

290 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale	=	7813 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor

8. înregistrarea anulării sumei reprezentând deprecieri constatate la imobilizările corporale:

291 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale	=	7813 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor	

Imobilizările necorporale şi corporale trebuie prezentate în bilanţ la valoarea de intrare, mai puţin ajustările cumulate de valoare.

Exemplu: SC „X" SA a achiziţionat în anul N un mijloc de transport, valoarea de intrare a acestuia fiind de 50.000 lei. La inventar se constată că mijlocul de transport a înregistrat o depreciere, valoarea de inventar fiind stabilită la 45.000 lei. La inventarul efectuat în cursul exerciţiului financiar N+1 se stabileşte o valoare de inventar de 48.000 lei pentru mijlocul de transport respectiv.

1. înregistrarea deprecierii constatate la mijlocul de transport aferente anului N

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	=	2913 Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	5.000 lei

2. înregistrarea diminuării constatate la mijlocul de transport aferente anului N+1:

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	=	7813 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor	3.000 lei

9.4. Contabilitatea operaţiunilor privind ieşirile activelor necorporale şi corporale

Imobilizările necorporale şi corporale sunt scoase din gestiunea unei societăţi comerciale atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este aşteptat din utilizarea lor ulterioară.

Câştigurile sau pierderile care apar odată cu încetarea utilizării sau ieşirea unei imobilizări necorporale se determină cu diferenţă între veniturile generate de ieşirea activului şi valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de cedarea acestuia, şi trebuie prezentate ca venit sau cheltuială, în contul de profit şi pierdere.

Câştigurile sau pierderile obţinute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale se determină ca diferenţă între veniturile generate de scoaterea din evidenţă şi valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de aceasta şi trebuie prezentate ca venit sau cheltuială, în contul de profit şi pierdere.

Imobilizările corporale pot ieşi din patrimoniul unei societăţi comerciale prin:

- vânzare;
- casare;
- cedări cu titlu gratuit;
- lipsuri constatate la inventar;
- cauze de forţă majoră;
- aportul la capitalul altor societăţi.

La scoaterea din gestiune a imobilizărilor corporale şi necorporale se ţine seama de amortizarea calculată şi înregistrată în contabilitate, precum şi de valoarea ajustărilor pentru depreciere.

În situaţia în care imobilizările corporale şi necorporale sunt amortizate integral se efectuează următoarele înregistrări în contabilitate:

280 Amortizări privind imobilizările necorporale	=	20 Imobilizări necorporale	
281 Amortizări privind imobilizările corporale	=	21 Imobilizări corporale	

Exemplu: SC "X" SA scoate din gestiune un echipament tehnologic a cărui valoare de 20.000 de lei a fost amortizată integral.

2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	=	2131 Echipamente tehnologice	20.000 lei

În situaţia în care imobilizările corporale şi necorporale nu sunt amortizate integral, se efectuează următoarele înregistrări în contabilitate:

%	=	20 Imobilizări necorporale	valoare de intrare
280 Amortizări privind imobilizările necorporale			valoare amortizată
6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital			valoarea neamortizată
%	=	21 Imobilizări corporale	valoare de intrare
281 Amortizări privind imobilizările necorporale			valoare amortizată
6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital			valoarea neamortizată

Exemplu: SC „X" SA scoate din gestiune un echipament tehnologic a cărui valoare de 20.000 lei a fost amortizată în proporție de 30%.

%	=	2131 Echipamente tehnologice	20.000 lei
2813 Amortizarea instalațiilor, a mijloacele de transport, animalelor şi plantațiilor			6.000 lei
6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operațiuni de capital			14.000 lei

Ieşirile prin vânzare presupun înregistrarea vânzării pe baza documentului-factură şi scoaterea din gestiune a imobilizării amortizabile vândute.

Exemplu: SC „X" SA valorifică prin vânzare un program informatic care are valoarea de intrare de 40.000 de lei, amortizarea înregistrată fiind de 32.000 de lei. Societatea are constituită o ajustare pentru depreciere în sumă de 5.000 de lei. Prețul de vânzare este de 20.000 de lei. TVA 19%

- înregistrarea vânzării programului informatic:

461 Debitori diverşi	=	%	23.800 lei
		7583 Venituri din vânzarea activelor şi alte operațiuni de capital	20.000 lei
		4427 TVA colectată	3.800 lei

- scoaterea din gestiune a programului informatic

%	=	208 Alte imobilizări necorporale	40.000 lei
2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale			32.000 lei
6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operațiuni de capital			8.000 lei

- înregistrarea anulării ajustării privind deprecierea programului informatic:

2908 Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale	=	7813 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor	5.000 lei

Ieşirile prin casare cuprind ca operații principale demontarea sau dezmembrarea imobilizărilor corporale, valorificarea ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente şi materialelor rezultate, precum şi scăderea din gestiune a imobilizărilor corporale.

Exemplu: SC"X" SA casează un echipament tehnologic a cărui valoare de intrare este de 500.000 lei. Echipamentul tehnologic este amortizat integral. În procesul de casare s-au efectuat cheltuieli cu materialele consumabile în valoare de 5.000 de lei, cheltuieli cu salariile de 6.000 de lei şi cheltuieli cu asigurările sociale de 1.800 de lei. În urma operației de casare s-au obținut piese de schimb evaluate la 10.000 de lei.

1. înregistrarea scoaterii din evidență a echipamentului tehnologic:

2813 Amortizarea instalațiilor, a mijloacelor de transport, a animalelor şi plantațiilor	=	2131 Echipament tehnologic	500.000 lei

2. înregistrarea cheltuielilor ocazionate de casarea echipamentului tehnologic:

6588 Alte cheltuieli de exploatare	=	%	12.800 lei
		302 Materiale consumabile	5.000 lei
		421 Personal – salarii datorate	6.000 lei
		431 Asigurări sociale	1.800 lei

3. înregistrarea pieselor de schimb:

3024 Piese de schimb	=	7588 Alte venituri din exploatare	10.000 lei

Cedările cu titlu gratuit presupun efectuarea:
- scoaterea din gestiune a imobilizării corporale donate;
- recunoaşterea cheltuielii generate de donație.

Exemplu: SC „X" SA cedează cu titlu gratuit un mijloc de transport a cărui valoare de intrare de 400.000 de lei este amortizată în proporție de 80%. La momentul realizării donației, mijlocul de transport este evaluat la o valoare de 100.000 de lei.

1. înregistrare scoaterii din gestiune a mijlocului de transport:

%	=	2133 mijloace de transport	400.000 lei
2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor			320.000 lei
6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operațiuni de capital			80.000 lei

2. Înregistrarea cheltuielilor generate de donaţie:

6582 Donaţii şi subvenţii acordate = 7588 Alte venituri din exploatare 100.000 lei

Lipsurile de natura imobilizărilor corporale constatate cu ocazia inventarierii generează următoarele înregistrări contabile:

- dacă imobilizările corporale sunt amortizate integral:

281 Amortizarea privind imobilizările corporale = 21 Imobilizări corporale

- dacă imobilizările corporale nu sunt amortizate integral:

% = 21 Imobilizări corporale valoarea de intrare

281 Amortizări privind imobilizările corporale valoare amortizată

6583 Cheltuieli privind activele cedate si alte operaţiuni de capital valoare neamortizată

- înregistrarea minusurilor imputabile

4282 Alte creanţe în legătură cu personalul = %

sau

461 Debitori diverşi 7583 Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital

4427 TVA colectată

În situaţia în care imobilizările corporale ies din gestiunea unei societăţi comerciale datorită unor cauze de forţă majoră (calamităţi), se pot ivi următoarele situaţii:

- imobilizările corporale sunt integral amortizate

281 Amortizări privind imobilizările corporale = 21 Imobilizări corporale

– imobilizările corporale nu sunt integral amortizate:

% = 21 Imobilizări corporale valoare de intrare

281Amortizări privind imobilizările corporale valoarea amortizată

671Cheltuieli privind calamităţile si alte evenimente extraordinare valoare neamortizată

Ieşirile prin aportul la capitalul altor societăţi prezintă ca particularitate înregistrarea diferenţei pozitive dintre valoarea de emisiune a acţiunilor primite şi valoarea contabilă a imobilizării cedate la „Alte rezerve".

Exemple: SC "X" SA aduce ca aport la capitalul unei societăţi afiliate un mijloc de transport a cărui valoare de intrare este de 50.000 lei, amortizarea înregistrată în contabilitate fiind de 20.000 lei. Valoarea acţiunilor primite de societate 40.000 lei.

- înregistrarea scoaterii din gestiune a mijlocului de transport:

%	=	2133 Mijloace de transport	50.000 lei
2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor			20.000 lei
261 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate			30.000 lei

- înregistrarea diferenţei dintre valoarea acţiunilor primite şi valoarea netă contabilă a mijlocului de transport:

261 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate	=	1068 Alte rezerve	10.000 lei

9.5. Contabilitatea imobilizărilor financiare

Imobilizările financiare reprezintă valorile economice investite de o societate comercială în patrimoniul altor societăţi sub forma acţiunilor deţinute la entităţile afiliate, împrumuturilor acordate entităţilor afiliate, intereselor de participare, împrumuturilor acordate entităţilor de care societatea este legată în virtutea intereselor de participare, sau altor investiţii deţinute ca imobilizări sau alte împrumuturi.

Imobilizările financiare recunoscute ca activ se evaluează la costul de achiziţie sau la valoarea determinată prin contractul de dobândire a acestora. Caracteristica acestor imobilizări este că reprezintă investiţii pe o perioadă mai mare de un an.

Recunoaşterea imobilizărilor financiare este posibilă atunci când:

- se estimează că acestea vor genera beneficii economice viitoare pentru societatea comercială;
- valoarea imobilizărilor poate fi evaluată în mod credibil.

Prezentarea în bilanţ a imobilizărilor financiare se face la valoarea de intrare, mai puţin ajustările cumulate pentru pierderile de valoare.

Evidența contabilă a imobilizărilor financiare se ține cu ajutorul conturilor din cadrul grupei 26 „Imobilizări financiare". Aceste conturi prezintă funcție contabilă de activ, excepție făcând contul 269 „ Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare", care au funcție contabilă de pasiv.

- contul 261 „Acțiuni deținute le entitățile afiliate",care asigură evidența acțiunilor deținute la entitățile afiliate;
- contul 263 „Interese de participare", care asigură evidența titlurilor sub forma intereselor de participare, pe care o societate le deține în capitalul societăților asociate;
- contul 264 "Titluri puse în echivalență", care asigură evidența titlurilor de participare evaluate la consolidare prin metoda punerii în echivalență;
- contul 265 „Alte titluri imobilizate", care asigură evidența altor titluri de valoare deținute pe o perioadă îndelungată, în capitalul social al altor societăți, diferită de societățile afiliate sau asociate;
- contul 267 „Creanțe imobilizate", care asigură evidența creanțelor imobilizate sub forma împrumuturilor acordate pe termen lung altor societăți, precum și a altor creanțe imobilizate, cum sunt depozite, garanții și cauțiuni depuse de societate la terți;
- contul 269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare", care asigură evidența vărsămintelor de efectuat cu ocazia achiziționării imobilizărilor financiare.

La data încheierii exercițiului financiar, pentru pierderile de valoare înregistrate de imobilizările financiare se efectuează ajustări. Evidența contabilă a ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare se ține cu ajutorul contului de pasiv 296, cont structurat în mai multe conturi sintetice de gradul al doilea.

Înregistrările contabile corespunzătoare ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare sunt următoarele:

1. constituirea sau suplimentarea sumelor reprezentând ajustări

6863 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	=	296 Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare

2. diminuarea sau anularea sumelor reprezentând ajustări

296 Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	=	7863 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare

Exemplu: S.C. „X" SA achiziţionează acţiuni de la o societate afiliată, în valoare de 50.000 lei, eliberate în proporţie de 50% şi achitate prin bancă pentru 25.000 lei. Ulterior, se efectuează plata vărsămintelor rămase de efectuat, în două tranşe egale.

- înregistrarea achiziţionării acţiunilor:

261 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate	=	%		50.000 lei
		5121 Conturi la bănci în lei		25.000 lei
		2691 Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţile afiliate		25.000 lei

- înregistrarea efectuării plăţii vărsămintelor de efectuat (tranşa I):

2691 Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute de entităţile afiliate	=	5121 Conturi la bănci în lei	12.500 lei

- înregistrarea efectuării plăţii vărsămintelor de efectuat (tranşa a II-a)

2691 Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute de entităţile afiliate	=	5121 Conturi la bănci în lei	12.500 lei

Exemplu: S.C. „X" SA vinde acţiuni deţinute la o societate afiliată la un preţ de vânzare de 30.000 lei. Valoarea la care au fost achiziţionate acţiunile respective este de 20.000 lei. Societatea plăteşte societăţii de intermediere o sumă ce reprezintă 2% din valoarea tranzacţiei.

- înregistrarea vânzării acţiunilor:

461 Debitori diverşi	=	7641 Venituri de imobilizări financiare cedate	30.000 lei

- înregistrarea scoaterii din gestiune a acţiunilor vândute

6641 Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate	=	261 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate	20.000 lei

- înregistrarea obligaţiei de plată către societatea de intermediere:

622 Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile	=	401 Furnizori	600 lei (30.000lei x 2%)

- înregistrarea plății către societatea de intermediere:

401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	600 lei

- înregistrarea încasării contravalorii activelor vândute:

5121Conturi la bănci în lei	=	461 Debitori diverşi	30.000 lei

Exemplu: SC „X" SA deține 10.000 de acțiuni la o societate comercială neafiliată. Acțiunile sunt înregistrate la o valoare de 10 lei/acțiune. Acțiunile sunt cotate la bursă. La sfârşitul exercițiului financiar N, valoarea la bursă corespunzătoare unei acțiuni este de 8 lei/acțiune. La sfârşitul exercițiului financiar N+1, valoarea la bursă corespunzătoare unei acțiuni este de 9 lei/acțiune.

- înregistrarea deprecierii înregistrate

6863 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	=	2963 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate	20.000 lei [10.000 de acțiuni (10 lei-8 lei)]

- înregistrarea diminuării pierderii de valoare

2963 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate	=	7863 Venituri financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	10.000 lei

Exemplu: SC „X" SA acordă unei societăți un împrumut pe termen de 5 ani, în valoare de 100.000 de lei, la o dobândă de 15% pe an. Împrumutul este rambursat în cinci tranşe egale, la sfârşitul fiecărei perioade de 12 luni. Odată cu rambursarea ratelor scadente, se achită şi dobânzile corespunzătoare. Împrumutul a fost acordat la data de 01.05.N. La calcularea dobânzii, anul este luat în considerare cu 360 de zile.

- înregistrarea acordării împrumutului:

2675 Împrumuturi acordate pe termen lung	=	5121 Conturi la bănci în lei	100.000 lei

- înregistrarea dobânzii aferente anului N (01.05.N – 31.12. N)

Dobânda = 100.000 lei x 15% x (240zile/360zile) = 10.000 lei

2676 Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung	=	766 Venituri din dobânzi	10.000 lei

- înregistrarea dobânzii datorate aferente perioadei 01.01.N+1 – 30.04.N+1
Dobânda = 100.000 lei × 15% × (120zile/360zile) = 5.000 lei

2676 Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung	=	766	Venituri din dobânzi	5.000 lei

- înregistrarea încasării primei rate şi a dobânzii aferente

5121 Conturi la bănci în lei	=	%		35.000 lei
		2675 Împrumuturi acordate pe termen lung		20.000 lei
		2676 Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung		15.000 lei

- înregistrarea dobânzii datorate perioadei 01.05. N+1 – 31.12. N+1
Dobânda = 80.000 lei × 15% × (240zile/360zile) = 8.000 lei

2676 Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung	=	766	Venituri din dobânzi	8.000 lei

- înregistrarea dobânzii datorate perioadei 01.01.N+2 – 30.04.N+2
Dobânda = 80.000 lei × 15% × (120zile/360zile) = 4.000 lei

2676 Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung	=	766	Venituri din dobânzi	4.000 lei

- înregistrarea încasării celei de-a doua cote şi a dobânzii aferente:

5121 Conturi la bănci în lei	=	%		32.000 lei
		2675 Împrumuturi acordate pe termen lung		20.000 lei
		2676 Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung		12.000 lei

Înregistrările contabile care se vor efectua în anii 3, 4 şi 5 sunt similare celor prezentate mai sus, la calculul dobânzii valoarea sumei împrumutate aflate în sold fiind de 60.000 de lei, 40.000 de lei şi 20.000 de lei.

Acţiunile deţinute de către o societate comercială, care au acelaşi emitent şi care au fost înregistrate în contabilitate la date şi preţuri diferite se scot din gestiunea societăţii, utilizându-se una dintre metodele următoare:

- metoda FIFO (primul intrat – primul ieşit);
- metoda LIFO (ultimul intrat – primul ieşit);
- metoda CMP (costul mediu ponderat).

La data inventarului, acțiunile sunt evaluate la valoarea actuală sau de utilitate. Valoarea de utilitate a acțiunilor cotate la bursă este reprezentată de cotația din ultima zi de tranzacționare la bursă din cadrul exercițiului financiar. Valoarea de utilitate a acțiunilor necotate la bursă este reprezentată de valoarea probabilă de negociere, cum ar fi valoarea corespunzătoare tranzacțiilor cel mai recent efectuate.

Valoarea actuală a creanțelor imobilizate este reprezentată de valoarea probabilă de încasat a sumelor investite în patrimoniul altor societăți.

Capitolul 10

Contabilitatea stocurilor şi producției în curs de execuție

Contabilitatea valorilor materiale trebuie organizată de aşa natură încât să asigure:

- furnizarea în orice moment a datelor cantitative şi valorice cu privire la existența valorilor materiale, locurilor de depozitare şi mişcările intervenite;
- cunoaşterea gradului de realizare a planului de aprovizionare şi desfacere a produselor finite şi a mărfurilor;
- constatarea în timp real a stocurilor care depăşesc stocurile normale, fără mişcare, cu mişcare lentă, greu vandabile, nevandabile sau deteriorate în scopul luării deciziilor ce se impun;
- asigurarea controlului gestiunii valorilor materiale în scopul menținerii integrității patrimoniului societății etc.

Un activ se consideră ca fiind activ de natura stocurilor dacă este achiziționat sau produs pentru consum propriu sau în scopul comercializării şi se aşteaptă să fie realizat în termen de 12 luni de la data bilanțului.

Stocurile sunt activele deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activității, pentru a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii. În cadrul stocurilor se cuprind mărfurile, materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, produselor (semifabricate, produse finite, rebuturi, materiale recuperabile, deşeuri), ambalajele, bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignație la terți.

Producția în curs de execuție reprezintă producția care nu a trecut prin toate fazele de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic precum şi produsele nesupuse probelor şi recepției tehnice.

Potrivit reglementărilor legale deţinerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum şi efectuarea de operaţiuni economice fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.

Astfel se impune asigurarea:

- recepţionării tuturor bunurilor materiale intrate în societate şi înregistrarea lor în contabilitate;
- înregistrarea bunurilor sosite fără factură, atât la locul de depozitare cât şi în contabilitate, pe baza recepţiei şi a documentelor însoţitoare;
- înregistrării distincte în contabilitate a bunurilor sosite şi nerecepţionate;
- înregistrării distincte în gestiune şi în contabilitate în conturi din afara bilanţului a bunurilor vândute şi nelivrate;
- înregistrarea bunurilor livrate, dar nefacturate ca ieşiri din gestiune atât la locul de depozitare cât şi în contabilitate, pe baza documentelor care confirmă ieşirea din gestiune.

Contabilitatea stocurilor se ţine cantitativ şi valoric sau numai valoric. Contabilitatea analitică a bunurilor de natura stocurilor, se poate ţine pe baza uneia dintre următoarele metode:

- **Metoda operativ-contabilă**, care constă în ţinerea, în cadrul fiecărei gestiuni, a evidenţei cantitative, a bunurilor pe feluri, cu ajutorul fişelor de magazie. În contabilitate, această metodă presupune ţinerea evidenţei valorice pe conturi de materiale, desfăşurate valoric pe gestiuni, iar în cadrul gestiunilor, pe grupe sau subgrupe de materiale, după caz. Controlul exactităţii înregistrărilor din evidenţa gestiunilor şi din contabilitate se asigură prin evaluarea stocurilor cantitative, transcrise din fişele de magazie în registrul stocurilor.
- **Metoda cantitativ-valorică**, aceasta constând în ţinerea evidenţei cantitative pe feluri de stocuri în cadrul fiecărei gestiuni, iar în contabilitate, a celei cantitativ-valorice. Conturile sintetice care reflectă stocurile de valori materiale se desfăşoară în analitic pe gestiuni. Verificarea exactităţii înregistrărilor din evidenţa de la locurile de depozitare şi din contabilitate se efectuează prin punctajul periodic dintre cantităţile operate în fişele de magazie şi cele din fişele de cont analitic din contabilitate.
- **Metoda global-valorică**, aceasta constând în ţinerea unei contabilităţi analitice global valorice, atât la gestiune cât şi în contabilitate. Controlul concordanţei înregistrărilor din evidenţa gestiunii şi din contabilitate se efectuează la perioade stabilite de societate exclusiv valoric.

Registrele şi formularele financiar contabile utilizate pentru evidenţa bunurilor de natura stocurilor sunt următoarele:

- nota de recepţie şi constatare de diferenţe;
- bonul de primire în consignaţie;
- bonul de predare, transfer, restituire;
- bonul de consum;
- fişa limită de consum;
- dispoziţia de livrare;
- borderoul de predare a documentelor;
- fişa de magazie;
- fişa de evidenţă a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosinţă;
- registrul stocurilor;
- lista de inventariere;
- lista de inventariere pentru gestiuni global-valorice.

10.1. Contabilitatea operaţiunilor de intrare a stocurilor şi producţiei în curs de execuţie

Evidenţa contabilă a stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie se ţine cu ajutorul conturilor de activ din cadrul clasei 3 „Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie". În cadrul acestei clase se regăsesc şi următoarele conturi bifuncţionale:

- contul 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale";
- contul 348 „Diferenţe de preţ la produse";
- contul 368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări"
- contul 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri;
- contul 388 „Diferenţe de preţ la ambalaje".

Evaluarea la intrare a bunurilor de natura stocurilor se realizează la:

Costul de achiziţie pentru stocurile achiziţionate cu titlu oneros. Acesta include preţul de cumpărare, costurile de transport, manipulare, taxele de import şi orice alte taxe nerecuperabile etc.

Costul de producţie pentru bunurile obţinute din producţia proprie. Acesta cuprinde cheltuielile directe aferente producţiei, şi anume materiale directe, energia consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă, alte cheltuieli directe de producţie precum şi cota cheltuielilor indirecte de producţie alocată în mod raţional ca fiind legată de fabricaţia acestora. Pierderile de materii prime, materiale sau manoperă înregistrate peste limitele considerate ca fiind normal admise nu se includ în costul de producţie al stocurilor, ele fiind recunoscute ca cheltuieli ale perioadei în care s-au

înregistrat. Regiile generale de administraţie care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi în locul în care se găsesc, precum şi costurile de desfacere vor fi înregistrate, de asemenea, în conturile de cheltuieli corespunzătoare, nefiind elemente de cost.

Costul standard, care ia în considerare nivelurile normale ale materialelor şi consumabilelor, manoperei, eficienţei şi capacităţii de producţie, aceste niveluri fiind revizuite periodic şi ajustate în funcţie de condiţiile existente la un moment dat. Metoda costului standard se poate folosi atât pentru stocurile provenite din cumpărări cât şi pentru cele obţinute din producţie proprie. Astfel, stocurile sunt evaluate la preţuri standard, diferenţele de preţ faţă de acestea fiind evidenţiate distinct în contabilitate. Repartizarea diferenţelor de preţ asupra valorii bunurilor ieşite şi asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează utilizând formula:

$$\text{Coeficient de repartizare} = \frac{\text{Soldul iniţial al preţ} \quad \text{diferenţelor de} \quad + \quad \text{Diferenţe de preţ aferente intrărilor în cursul perioadei cumulat de la începutul exerciţiului financiar până la finele perioadei de referinţă}}{\text{Soldul iniţial al de înregistrare} \quad \text{stocurilor la preţ} \quad + \quad \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preţ de înregistrare cumulat de la începutul exerciţiului financiar până la finele perioadei de referinţă}}$$

Coeficientul astfel determinat se înmulţeşte cu valoarea bunurilor ieşite din gestiune la preţ de înregistrare, suma rezultată înregistrându-se în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieşite. Coeficientul de repartizare a diferenţelor de preţ poate fi calculat la nivelul conturilor sintetice de gradul I şi II, prevăzute în planul general de conturi, pe grupe sau categorii de stocuri.

La societăţile comerciale care desfăşoară activităţi de comerţ cu amănuntul se foloseşte **metoda preţului cu amănuntul**. Această metodă stă la baza determinării costului stocurilor cuprinzând articole numeroase şi cu mişcare rapidă, care au marje similare. Costul bunurilor vândute se calculează prin deducerea valorii marjei brute din preţul de vânzare al stocurilor.

Costul stocurilor care nu sunt fungibile precum şi al acelor bunuri sau servicii produse şi destinate unor comenzi distincte se determină prin metoda identificării specifice. Prin bunuri fungibile se înţeleg bunurile de orice natură care nu se pot distinge în mod substanţial unele de altele.

Metodele folosite pentru evidenţa mişcării stocurilor sunt următoarele:

- metoda inventarului permanent;
- metoda inventarului intermitent.

Metoda inventarului permanent presupune înregistrarea în contabilitate a tuturor operaţiunilor de intrare/ieşire a bunurilor de natura stocurilor prin debitarea sau creditarea conturilor de stocuri corespunzătoare. Astfel, se poate cunoaşte în orice moment situaţia cantitativă şi valorică a acestora.

Metoda inventarului intermitent conduce la stabilirea ieşirilor şi la înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor efectuate la sfârşitul perioadei. În cursul perioadei intrările sunt înregistrate direct în conturile de cheltuieli corespunzătoare. La sfârşitul perioadei ieşirile din stoc se determină prin calcul extracontabil, ca diferenţă între valoarea stocurilor iniţiale plus valoarea intrărilor pe de o parte şi valoarea stocurilor finale determinate cu ocazia inventarierii fizice, pe de altă parte.

Bunurile de natura stocurilor pot intra în gestiunea unei societăţi comerciale, după cum urmează:

- intrări cu titlu oneros, evaluate la cost de achiziţie sau cost standard (prestabilit);
- intrări cu titlu oneros, evaluate la preţ de vânzare cu amănuntul;
- intrări din producţie proprie, evaluate la cost de producţie efectiv sau cost standard (prestabilit);
- intrări ca aport la capitalul social, evaluate la valoarea de aport;
- intrări cu titlu gratuit sau ca plusuri de inventar, evaluate la valoarea justă.

Exemplu: SC „X" SA achiziţionează materii prime, preţul de cumpărare fiind de 30.000 lei. TVA 19%.

%	=	401 Furnizori	35.700 lei
301 Materii prime			30.000 lei
4426 TVA deductibilă			5.700 lei

Exemplu: SC „X" SA achiziţionează materii prime dintr-o ţară membră a Uniunii Europene, la un preţ de cumpărare de 10.000 euro. Cheltuielile de transport prezentate separate în factură sunt de 2.000 euro. Cursul de schimb de la data facturii este de 3,70 lei/euro, iar cursul de schimb din ziua plăţii este de 3,60 lei/euro. Societatea vânzătoare şi SC „X" SA sunt plătitoare de TVA. TVA 19%.

- înregistrarea facturii furnizorului extern

%	=	401 Furnizori	44.400 lei
301 Materii prime			37.000 lei (10.000 euro × 3,70 lei/euro)
301 Materii prime			7.400 lei (2.000 euro × 3,70 lei/euro)

- înregistrarea TVA

4426 TVA deductibilă	=	4427 TVA colectată	8.436 lei (44.400lei × 19%)

- înregistrarea plăţii furnizorului extern

401 Furnizori	=	%	44.400 lei (12.000 euro × 3,70 lei/euro)
		5124 Conturi la bănci în devize	43.200 lei (12.000 euro × 3,60 lei/euro)
		765 Venituri din diferenţe de curs valutar	1.200 lei

Exemplu: SC „X" SA importă materii prime dintr-o ţară, alta decât o ţară a Uniunii Europene, la un preţ de cumpărare de 5.000 euro. Se cunosc următoarele elemente:

- taxa vamală = 5%;
- comisionul vamal = 0,5%;
- TVA = 19%.

La data facturii, care coincide cu data livrării şi vămuirii, cursul de schimb era de 3,80 lei/euro, iar cursul de schimb din ziua plăţii era de 3,85 lei/euro.

- valoarea în vamă a materiilor prime = 5.000 × 3,80 lei/euro = 19.000 lei
- valoarea taxei vamale = 19.000 lei × 5% = 950 lei
- valoarea comisionului vamal = 19.000 lei × 0,5% = 95 lei
- baza impozabilă TVA = 19.000 lei + 950 lei + 95 lei = 20.045 lei
- valoarea TVA = 20.045 lei × 19%= 3.808,55 lei

- înregistrarea plăţilor reprezentând taxă vamală, comision vamal şi TVA

%	=	5121 Conturi la bănci în lei	4.853,55 lei
446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate - analitic distinct taxa vamală			950 lei
447 Fonduri speciale si alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate - analitic comision vamal			95 lei
4426 TVA deductibilă			3.808,55 lei

- înregistrarea facturii furnizorului extern

301 Materii prime	=	401 Furnizori	19.000 lei (5.000 euro × 3,80 lei/ euro)

- înregistrarea la materii prime a cheltuielilor nerecuperabile (taxa vamală şi comisionul vamal)

301 Materii prime	=	%	1.045 lei
		446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate - analitic distinct taxa vamală	950 lei
		447 Fonduri speciale si alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate - analitic comision vamal	95 lei

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă nu este element de cost, fiind recuperabilă.

- înregistrarea plăţii furnizorului extern

%	=	5124 Conturi la bănci în devize	19.250 lei (5.000 euro × 3,85lei/euro)
401 Furnizori			19.000 lei (5.000euro × 3,80lei/euro)
665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar			250 lei

Exemplu: SC „X" SA achiziţionează materii prime, preţul de achiziţie al acestora fiind de 50.000 lei. TVA 19%. Evidenţa stocurilor se ţine utilizând metoda inventarului intermitent.

%	=	401 Furnizori	59.500 lei
601 Cheltuieli cu materiile prime			50.000 lei
4426 TVA deductibilă			9.500 lei

Intrarea stocurilor cu titlu oneros, evaluate la cost standard (prestabilit) presupune debitarea conturilor de stocuri la contul de achiziţie standard, abaterile dintre acesta şi costul de achiziţie efectiv fiind contabilizate cu ajutorul conturilor de diferenţe de preţ. Diferenţele constate în plus între costul de achiziţie standard şi costul de achiziţie efectiv conduc la debitarea conturilor de evidenţă, cu evidenţierea sumelor corespunzătoare în roşu; în caz contrar diferenţele se înregistrează în debitul conturilor de evidenţă, cu evidenţierea sumelor corespunzătoare în negru.

Exemplu: SC „X" SA ţine evidenţa sortimentului „A" de materii prime la cost standard, costul unitar de achiziţie standard fiind de 1.000 lei/bucată. În cursul unei luni se achiziţionează 1.000 bucăţi la un cost de achiziţie efectiv de:

a) 1.100 lei/bucată;
b) 900 lei/bucată.
TVA 19%

Varianta a:

%	=	401 Furnizori	1.309.000 lei
301 Materii prime			1.000.000 lei (1.000 buc. × 1.000 lei/buc.)
308 Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale			100.000 lei (1.000 buc. × 100 lei/buc.)
4426 TVA deductibilă			209.000 lei

Varianta b:

%	=	401 Furnizori	1.071.000 lei
301 Materii prime			1.000.000 lei (1.000 buc. × 1.000 lei/buc.)
308 Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale			-100.000lei (1.000 buc. × 100 lei/buc.)
4426 TVA deductibilă			171.000 lei

În cazul societăţilor comerciale cu amănuntul evaluarea intrărilor de stocuri cu titlu oneros se face la preţ de vânzare cu amănuntul. Acesta se formează plecând de la costul de achiziţie al mărfurilor la care se adaugă cota de adaos comercial.

Exemplu: SC „X" SA se aprovizionează cu mărfuri în valoare de 30.000 lei. TVA 19%. Societatea practică un adaos comercial de 10%.

- înregistrarea intrării mărfurilor

%	=	401 Furnizori	35.700 lei
371 Mărfuri			30.000 lei
4426 TVA deductibilă			5.700 lei

- înregistrarea adaosului comercial şi a TVA neexigibilă:

371 Mărfuri	=	%	9.270 lei
		378 Diferenţe de preţ la mărfuri	3.000lei (30.000 lei × 10%)
		4428 TVA neexigibilă	6.270 lei (33.000 lei × 19%)

În cazul exemplului de mai sus preţul de vânzare, inclusiv TVA, al mărfurilor achiziţionate este de 39.270 lei (30.000 lei + 3.000 lei + 6.270 lei).

Intrările de stocuri obţinute din producţia proprie pot fi evaluate având în vedere:

- costul de producţie efectiv;
- costul de producţie standard (prestabilit).

Având în vedere costul de producţie efectiv trebuie să se aibă în vedere următoarele:

- în condiţiile utilizării inventarului permanent, produsele recepţionate se înregistrează astfel:

%	=	711 Variaţia stocurilor	
341 Semifabricate			
345 Produse finite			
346 Produse reziduale			

La sfârşitul perioadei costul produselor, lucrărilor şi serviciilor în curs de execuţie se înregistrează prin debitarea conturilor 331 şi 332 şi creditarea corespunzătoare a contului 711 „Variaţia stocurilor".

Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar sau ambalajelor produse de societate şi reţinute spre a fi folosite sub această formă se înregistrează astfel:

%	=	345 Produse	
303 Materiale de natura obiectelor de inventar			
381 Ambalaje			

Exemplu: SC „X" SA obţine produse finite din producţia proprie, valoarea acestora fiind de 50.000 lei. Societatea reţine din acestea, spre a fi folosite pentru uz propriu, materiale de natura obiectelor de inventar în valoare de 10.000 lei şi ambalaje în valoare de 15.000 lei.

1. înregistrarea produselor finite

345 Produse finite	=	711 Variaţia stocurilor	50.000 lei

2. înregistrarea materialelor de natura obiectelor de inventar şi a ambalajelor reţinute

%	=	345 Produse finite	25.000 lei
303 Materiale de natura obiectelor de inventar			10.000 lei
381 Ambalaje			15.000 lei

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI

- în condițiile utilizării inventarului intermitent la produse se procedează după cum urmează:

▪ înregistrarea anulării stocului de produse existent la începutul exercițiului financiar

711 Variația stocurilor = 34 Produse

▪ înregistrarea stocului de produse stabilit cu ocazia inventarierii la sfârşitul perioadei

34 Produse = 711 Variația stocurilor

Exemplu: SC „X" deține un stoc de produse finite la începutul exercițiului financiar în valoare de 30.000 lei. În cursul lunii ianuarie se obțin produse finite a căror valoare este de 50.000 lei. La sfârşitul lunii ianuarie, valoarea constatată cu ocazia inventarierii produselor finite este de 30.000 lei.

- înregistrarea anulării stocului de la începutul exercițiului financiar

711 Variația stocurilor = 345 Produse finite 20.000 lei

- intrările din luna ianuarie nu se înregistrează în contabilitate
- înregistrarea valorii stocurilor constatate cu ocazia inventarierii

345 Produse finite = 711 Variația stocurilor 30.000 lei

Având în vedere costul standard sau prestabilit, acesta se utilizează frecvent în cazul societăților comerciale, deoarece costurile de producție efective se determină, de regulă, la sfârşitul unei luni. La sfârşitul lunii, diferențele care se constată între costul standard şi costul efectiv se înregistrează în conturile de diferențe de preț.

Exemplu: SC „X" SA ține evidența sortimentului „A" de produse finite obținute din producția proprie la cost standard, acesta fiind stabilit la 100 lei/bucată. În cursul lunii se obțin 250 de bucăți din sortimentul „A", costul de producție efectiv fiind de

a) 102 lei/ bucată;
b) 98 lei/ bucată.

a) - valoarea numărului de bucăți obținute, la cost prestabilit:
250 bucăți × 100 lei/bucată = 25.000 lei

- valoarea numărului de bucăţi obţinute la cost efectiv:
250 bucăţi × 102 lei/bucată = 25.500 lei
- înregistrarea în contabilitate este:

%	=	711 Variaţia stocurilor		25.500 lei
345 Produse finite				25.000 lei
348 Diferenţe de preţ la produse finite				500 lei

b) - valoarea numărului de bucăţi obţinute la cost prestabilit:
250 bucăţi × 100 lei/bucată = 25.000 lei
- valoarea numărului de bucăţi obţinute la cost efectiv:
250 bucăţi × 98 lei/bucată = 24.500 lei
- înregistrarea în contabilitate este:

%	=	711	Variaţia stocurilor	24.500 lei
345 Produse finite				25.000 lei
348 Diferenţe de preţ la produse finite				-500 lei

Intrările bunurilor de natura stocurilor ca aport la capitalul social presupune stabilirea unor valori corespunzătoare acestora. Acestea sunt reprezentate de valoarea de aport, stabilită, de regulă de persoane autorizate. Acest tip de intrări are la bază următoarea înregistrare contabilă:

%	=	456 Decontări cu acţionarii/asociaţii
30 Stocuri de materii prime şi materiale		
31 Animale		
37 Mărfuri		
38 Ambalaje		

Înregistrările contabile aferente intrării bunurilor de natura stocurilor cu titlu gratuit presupun debitarea contului de evidenţă corespunzătoare al acestora şi creditarea contului 7582 „Venituri din donaţii şi subvenţii primite".

Înregistrarea plusurilor de inventar are în vedere situaţiile următoare:

- în cazul stocurilor achiziţionate cu titlu oneros

30 Conturi de stocuri de materii prime şi materiale	=	60 Cheltuieli privind stocurile

- în cazul stocurilor obţinute din producţie proprie

34 Produse	=	711 Variaţia stocurilor

10.2. Contabilitatea ajustărilor privind deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie

Activele de natura stocurilor trebuie reflectate în bilanţ la valoarea care se poate obţine prin utilizarea sau vânzarea lor. Astfel, valoarea acestora se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin evidenţierea unei ajustări pentru depreciere. Prin valoare realizabilă netă se înţelege preţul de vânzare estimat care poate fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii unei societăţi, mai puţin costurile estimate pentru finalizarea bunurilor la care se face referire şi costurile estimate necesare vânzării.

Evaluarea bunurilor de natura stocurilor se face cu ocazia inventarierii, stabilindu-se valoarea de inventar. Atunci când valoarea de inventar este mai mare decât valoarea contabilă nu se fac înregistrări în contabilitate. În situaţia în care valoarea de inventar este mai mică decât valoarea contabilă, diferenţa constatată se evidenţiază în contabilitate pe seama constituirii unei ajustări pentru depreciere.

Evidenţa contabilă a ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie se ţine cu ajutorul conturilor de pasiv din grupa 39, şi anume:

- contul 391 „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime";
- contul 392 „Ajustări pentru deprecierea materialelor";
- contul 393 „Ajustări pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie";
- contul 394 „Ajustări pentru deprecierea produselor"
- contul 395 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi"
- contul 396 „Ajustări pentru deprecierea animalelor";
- contul 397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor";
- contul 398 „Ajustări pentru deprecierea ambalajelor".

Înregistrările contabile generate de evidenţierea în contabilitate a ajustărilor pentru deprecierile constatate la bunurile de natura stocurilor sunt următoarele:

1. evidenţierea sumei reprezentând deprecierea constatată

6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	39 Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie

2. evidenţierea sumei reprezentând creşterea deprecierii

6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	39 Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie

3. evidenţierea sumei reprezentând diminuarea deprecierii

39 Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie	=	7814 Venituri din ajustări privind deprecierea activelor circulante

4. evidenţierea anulării sumei ce reprezintă deprecierea

39 Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie	=	7814 Venituri din ajustări privind deprecierea activelor circulante

Exemplu: SC „X" SA deţine un stoc de materii prime, a cărui valoare contabilă este de 60.000 lei. Cu ocazia inventarierii se stabileşte pentru acesta o valoare de inventar de 55.000 lei. La sfârşitul exerciţiului financiar următor valoarea contabilă a stocului de materii prime este de 85.000 lei, iar valoarea de inventar este, de asemenea, de 85.000 lei.

- înregistrarea sumei corespunzătoare deprecierii constatate

6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime	5.000 lei (60.000 – 55.000 lei)

- înregistrarea anulării sumei reprezentând deprecierea constatată

391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime	=	7814 Venituri din ajustări privind deprecierea activelor circulante	5.000 lei

10.3. Contabilitatea operaţiunilor de ieşire a bunurilor de natura stocurilor şi producţiei în curs de execuţie

Ieşirea bunurilor de natura stocurilor se realizează prin:

- consum
- vânzare;
- transmitere spre prelucrare la terţi;
- aport la capitalul altor societăţi;
- lipsuri constatate la inventar.

În cazul bunurilor nefungibile se are în vedere metoda identificării specifice. Prin bunuri nefungibile se înţeleg bunurile care în interiorul fiecărei categorii sunt identificabile în mod unitar. Ieşirea unor astfel de bunuri se realizează la costul de achiziţie sau de producţie, corespunzător fiecărui bun în parte.

În cazul bunurilor fungibile, care au drept caracteristică faptul că nu sunt identificabile în mod unitar în cadrul unei anumite categorii, se utilizează una dintre următoarele metode:

a) **metoda primul intrat – primul ieşit (FIFO)**, potrivit căreia bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al primei intrări. Pe măsura epuizării bunurilor aferent primei intrări, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al următoarei intrări, în ordine cronologică.

Exemplu: SC „X" SA prezintă următoarea situaţie la sortimentul „A" de materii prime:

- stoc iniţial: 01.06.N = 100 buc. × 50 lei/buc.
- intrări prin achiziţie: 05.06.N = 100 buc. × 60 lei/buc.
  07.06.N = 50 buc. × 55 lei/buc.
- ieşiri prin consum: 04.06.N = 80 buc.
  20.06.N = 130 buc.

Data	Explicaţia	Intrări			Ieşiri			Stoc		
		Cant. buc.	Preţ unitar lei	Valoare lei	Cant. buc.	Preţ unitar lei	Valoare lei	Cant. buc.	Preţ unitar lei	Valoare lei
01.06.N	Stoc iniţial	-	-	-	-	-	-	100	50	5.000
04.06.N	Ieşire	-	-	-	80	50	4.000	20	50	1.000
05.06.N	Intrare	100	60	6.000	-	-	-	20 100	50 60	1.000 6.000
07.06.N	Intrare	50	55	2.750	-	-	-	20 100 50	50 60 55	l.000 6.000 2.750
20.06.N	Ieşire	-	-	-	20 100 10	50 60 55	1.000 6.000 550	40	55	2.200

- La darea în consum înregistrările efectuate sunt următoarele:

<u>04.06.N</u>

601 Cheltuieli cu materiile prime = 301 Materii prime 4.000 lei

<u>20.06.N</u>

601 Cheltuieli cu materiile prime = 301 Materii prime 7.550 lei

- La sfârşitul perioadei în stoc se regăsesc 40 de bucăţi la preţul de 55 lei/bucată.

b) metoda ultimul intrat-primul ieşit (LIFO), potrivit căreia bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie aferent ultimei intrări. Pe măsura epuizării bunurilor din această ultimă intrare, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al lotului anterior, în ordine cronologică.

Exemplu: SC „X" SA prezintă următoarea situaţie la sortimentul „A" de materii prime:

- stoc iniţial: 01.06.N = 100 buc. × 50 lei/buc.
- intrări prin achiziţie: 05.06.N = 100 buc. × 60 lei/buc.
  07.06.N = 50 buc. × 55 lei/buc.
- ieşiri prin consum: 04.06.N = 80 buc.
  20.06.N = 130 buc.

Data	Explicaţia	Intrări			Ieşiri			Stoc		
		Cant. buc.	Preţ unitar lei	Valoare lei	Cant. buc.	Preţ unitar lei	Valoare lei	Cant. buc.	Preţ unitar lei	Valoare lei
01.06.N	Stoc iniţial	-	-	-	-	-	-	100	50	5.000
04.06.N	Ieşire	-	-	-	80	50	4.000	20	50	1.000
05.06.N	Intrare	100	60	6.000	-	-	-	20 100	50 60	1.000 6.000
07.06.N	Intrare	50	55	2.750	-	-	-	20 100 50	50 60 55	1.000 6.000 2.750
20.06.N	Ieşire	-	-	-	50 80	55 60	2.750 4.800	20 20	50 60	1.000 1.200

- La darea în consum înregistrările contabile sunt următoarele:

04.06.N

601 Cheltuieli cu materiile prime = 301 Materii prime 4.000 lei

20.06.N

601 Cheltuieli cu materiile prime = 301 Materii prime 7.550 lei

La sfârşitul perioadei în stoc se regăsesc 20 de bucăţi la preţul de 50 lei/bucată şi 20 bucăţi la preţul de 60 lei/bucată.

c) metoda costului mediu ponderat (CMP), potrivit căreia se impune calcularea costului fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei şi a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei. Costul mediu ponderat se poate calcula după fiecare intrare sau lunar.

Exemplu: SC „X" SA prezintă următoarea situație la sortimentul „A" de materii prime:

- stoc inițial: 01.06.N = 100 buc. × 50 lei/buc.
- intrări prin achiziție: 05.06.N = 100 buc. × 60 lei/buc.
  07.06.N = 50 buc. × 55 lei/buc.
- ieşiri prin consum: 04.06.N = 80 buc.
  20.06.N = 130 buc.

CMP după fiecare intrare se prezintă astfel:

Data	Explicația	Intrări			Ieşiri			Stoc		
		Cant. buc.	Preț unitar lei	Valoare lei	Cant. buc.	Preț unitar lei	Valoare lei	Cant. buc.	Preț unitar lei	Valoare lei
01.06.N	Stoc inițial	-	-	-	-	-	-	100	50	5.000
04.06.N	Ieşire	-	-	-	80	50	4.000	20	50	1.000
05.06.N	Intrare	100	60	6.000	-	-	-	120	58,33	6.999,60
07.06.N	Intrare	50	55	2.750	-	-	-	170	57,35	9.749,50
20.06.N	Ieşire	-	-	-	130	57,35	7.455,50	40	57,35	2.294

- La darea în consum înregistrările efectuate sunt următoarele:

<u>04.06. N</u>

601 Cheltuieli cu materiile prime = 301 Materii prime 4.000 lei

<u>20.06.N</u>

601 Cheltuieli cu materiile prime = 301 Materii prime 7.455,50 lei

La sfârşitul perioadei în stoc se regăsesc 40 de bucăți la prețul de 57,35 lei/bucată.

CMP după fiecare intrare se prezintă astfel:

Data	Explicația	Intrări			Ieşiri			Stoc		
		Cant. buc.	Preț unitar lei	Valoare lei	Cant. buc.	Preț unitar lei	Valoare lei	Cant. buc.	Preț unitar lei	Valoare lei
01.06.N	Stoc inițial	-	-	-	-	-	-	100	50	5.000
04.06.N	Ieşire	-	-	-	80	55	4.400	20	-	-
05.06.N	Intrare	100	60	6.000	-	-	-	120	-	-
07.06.N	Intrare	50	55	2.750	-	-	-	170	-	-
20.06.N	Ieşire	-	-	-	130	55	7.150	40	-	-
		150	-	8.750	210	55	11.550	40	55	2.200

- La darea în consum înregistrările efectuate sunt următoarele:

04.06. N

601 Cheltuieli cu materiile prime	=	301 Materii prime	4.400 lei

20.06.N

601 Cheltuieli cu materiile prime	=	301 Materii prime	7.150 lei

- La sfârşitul perioadei în stoc se regăsesc 40 de bucăţi la preţul de 55 lei/bucată.

Odată aleasă metoda ce urmează a fi folosită în cadrul societăţii, se impune aplicarea acesteia cu consecvenţă pentru elementele similare de natura stocurilor şi activelor fungibile de la un exerciţiu financiar la altul, asigurându-se continuitatea utilizării ei. Schimbarea metodei trebuie evidenţiată în notele explicative, prezentându-se totodată motivul schimbării şi efectele acesteia asupra rezultatului exerciţiului.

Exemple: privind ieşirea din gestiunea societăţii a bunurilor de natura stocurilor:

1. SC „X" SA deţine un stoc de materii prime în valoare de 50.000 lei. La data de 15.07. N se dau în consum materii prime a căror valoare este de 20.000 lei.

601 Cheltuieli cu materiile prime	=	301 Materii prime	20.000 lei

2. SC „X" SA vinde unui client produse finite obţinute din producţia proprie. Preţul de vânzare este de 80.000 lei. Costul de producţie al produselor finite vândute este de 70.000 lei. TVA 19%

- înregistrarea vânzării

4111 Clienţi	=	%	95.200 lei
		701 Venituri din vânzarea produselor finite	80.000 lei
		4427 TVA colectată	15.200 lei

- înregistrarea scoaterii din gestiune a produselor finite vândute

711 Variaţia stocurilor	=	345 Produse finite	70.000 lei

3. SC „X" SA transmite spre prelucrare terţilor un stoc de semifabricate în valoare de 25.000 lei. În urma prelucrării rezultă bunuri care pot fi valorificate prin vânzare, cheltuielile facturate de furnizori fiind de 5.000 lei. TVA 19%.

- înregistrarea transmiterii spre prelucrare a semifabricatelor

354 Produse aflate la terți	=	341 Semifabricate	25.000 lei

- înregistrarea produselor finite primite după prelucrarea semifabricatelor

345 Produse finite	=	354 Produse aflate la terți	25.000 lei

- înregistrarea prestațiilor efectuate de furnizori

%	=	401 Furnizori	5.950 lei
345 Produse finite			5.000 lei
4426 TVA deductibilă			950 lei

4. SC „X" SA primeşte ca aport la capitalul social un stoc de marfă evaluat la 40.000 lei.

371 Mărfuri	=	456 Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul	40.000 lei

5. Cu ocazia inventarierii bunurilor SC „X" SA s-au constatat lipsuri în gestiune, la materii prime în valoare de 10.000 lei. TVA 19%. Lipsurile constatate sunt imputabile unui salariat al societății.

- înregistrarea minusului de inventar

601 Cheltuieli cu materiile prime	=	301 Materii prime	10.000 lei

- înregistrarea imputării sumei către salariatul societății

4282 Alte creanțe în legătură cu personalul	=	%	11.900 lei
		758 alte venituri din exploatare	10.000 lei
		4427 TVA colectată	1.900 lei

Capitolul 11

Contabilitatea operațiunilor de decontare cu terții

Contabilitatea decontărilor cu terții asigură evidența datoriilor și creanțelor pe termen scurt ale unei societăți comerciale cu terțe persoane fizice sau juridice.

Datoriile pe termen scurt sunt datoriile care provin din cumpărarea de bunuri, lucrări sau servicii, remunerarea forței de muncă, sumele datorate bugetului de stat sau bugetului de asigurări sociale etc. Aceste datorii trebuie achitate într-o perioadă de până la un an. Pot îmbrăca forma de datorii comerciale, financiare, salariale, fiscale etc.

Creanțele pe termen scurt creanțele care provin din tranzacțiile încheiate de societate, cu terțe persoane fizice sau juridice, și pentru care urmează să primească un echivalent valoric într-un interval de timp mai mic de un an de zile.

11.1. Contabilitatea decontărilor cu furnizori și clienți

Contabilitatea furnizorilor și clienților asigură înregistrarea operațiunilor privind cumpărările, respectiv livrările de mărfuri și produse, lucrările executate și serviciile prestate, precum și a altor operațiuni similare. Contabilitatea furnizorilor și clienților se ține pe categorii, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică. Contabilitatea analitică grupează furnizorii și clienții în interni și externi, iar în cadrul acestora pe termene de plată sau încasare, după caz.

Datoriile față de furnizori și creanțele deținute de câte o societate exprimate în valută se înregistrează atât în lei, la cursul de schimb de la data efectuării operațiunilor, cât și în valută.

Operațiunile privind vânzările sau cumpărările de bunuri, executările de lucrări şi prestările de servicii efectuate pe baza efectelor comerciale se înregistrează în contabilitate în conturile corespunzătoare de efecte de primit sau de plătit, după caz.

Evidența contabilă a efectelor de primit sau de plătit se ține cu ajutorul următoarelor conturi:

- contul 413 „Efecte de primit de la clienți", cont de activ, care asigură evidența creanțelor de încasat pe bază de efecte comerciale;
- contul 403 „Efecte de plătit", cont de pasiv, care asigură evidența obligațiilor de plătit pe bază de efecte comerciale;
- contul 405 „Efecte de plătit pentru imobilizări", cont de pasiv, care asigură evidența obligațiilor de plată către furnizorii de imobilizări, pe bază de efecte comerciale.

Efectele comerciale sunt titluri de valoare, negociabile pe termen scurt, care atestă datorii sau creanțe în cadrul relațiilor comerciale ale societății cu furnizorii sau clienții săi. Ele cuprind: cecul, cambia, biletul la ordin, warantul etc.

Cu toate că se consideră că cecul nu face parte din categoria efectelor comerciale evidențiate cu ajutorul conturilor 403, 405 sau 413, părerea mea este că acest instrument îşi are locul bine definit în cadrul efectelor comerciale.

Cecul este instrumentul de plată care conține următoarele elemente:

- denumirea de cec trecută în însuşi textul titlului şi exprimată în limba întrebuințată pentru redactarea acestui titlu;
- ordinul necondiționat de a plăti o anumită sumă de bani;
- numele celui care trebuie să plătească (tras);
- menționarea locului unde plata trebuie făcută;
- menționarea datei şi a locului emiterii;
- semnătura celui care emite cecul (trăgătorul).

Cecul este creat de trăgător, care, în baza unui disponibil constituit în prealabil la o bancă, dă ordin acesteia, care se află în poziția de tras, să plătească la prezentare o sumă determinată de bani unui terț, aflat în poziție de beneficiar.

Semnătura trebuie să conțină:

- în clar, numele şi prenumele persoanei fizice sau denumirea persoanei juridice care se obligă;
- semnătura olografă a persoanei fizice, respectiv a reprezentanților legali ai societăților comerciale care utilizează astfel de instrumente.

Aplicarea ştampilei nu este obligatorie.

În situația în care suma de plată evidențiată pe cec în cifre diferă de suma scrisă în litere, suma de plată se consideră a fi cea scrisă în litere. Totodată, în cazul în care suma de plată este scrisă de mai multe ori, fie în litere, fie în cifre, în situația în care acestea diferă, suma de plată este cea mai mică.

Cecul poate fi transmis prin gir, acesta transmițând toate drepturile rezultate din instrumentul de plată. Plata unei file de cec poate fi garantată printr-un aval pentru întreaga sumă sau doar pentru o parte din aceasta. Fila de cec emisă şi plătibilă în România trebuie în mod obligatoriu să fie prezentată la plată în termen de 15 zile, acest termen curgând din ziua evidențiată ca fiind data emiterii.

Cambia este instrumentul de plată care conține următoarele elemente:

- denumirea de cambie trecută în însuşi textul titlului şi exprimată în limba întrebuințată pentru redactarea acestui titlu;
- ordinul necondiționat de a plăti o sumă determinată;
- numele celui care trebuie să plătească (tras);
- menționarea scadenței;
- menționarea locului unde trebuie să se facă plata;
- numele celui căruia sau la ordinul căruia plata trebuie efectuată;
- menționarea datei şi a locului emiterii;
- semnătura celui care emite cambia (trăgător).

Cambia reprezintă un ordin scris, necondiționat dat de o persoană numită trăgător, unei alte persoane denumite tras, de a plăti unei terțe persoane, denumită beneficiar, o sumă fixă de bani.

Prevederile referitoare la semnătură, suma de plată, gir sau aval, prezentate mai sus la cec, sunt valabile şi în cazul cambiei. Cambiile pot fi trase la vedere, la un anumit timp de la vedere, la un anumit timp de la data emiterii sau la o zi fixă. Societatea posesoare a unei cambii plătibile la o zi fixă sau la un anumit termen de la data emiterii trebuie să o prezinte la plată, fie în ziua în care aceasta este plătibilă, fie în una dintre cele două zile lucrătoare care urmează acesteia.

Biletul la ordin cuprinde elementele:

- denumirea de bilet la ordin trecută în însuşi textul titlului şi exprimată în limba întrebuințată pentru redactarea acestui titlu;
- promisiunea necondiționată de a plăti o sumă determinată;
- menționarea scadenței;
- menționarea locului unde plata trebuie făcută;
- numele aceluia căruia sau la ordinul căruia plata trebuie efectuată;

- menţionarea datei şi a locului emiterii;
- semnătura emitentului.

Atunci când pe biletul la ordin nu este evidenţiată scadenţa acestuia, biletul la ordin este socotit plătibil la vedere. Prevederile referitoare la semnătură, suma de plată, gir sau aval, prezentate la cec, sunt valabile şi în cazul biletului la ordin.

Warantul reprezintă un bilet la ordin, garantat printr-un gaj sau cu bunuri depuse la o societate pentru păstrare sau expediţie.

Înregistrările contabile care se efectuează în cazul efectelor comerciale de încasat sau de plată sunt următoarele.

- evidenţierea efectelor comerciale de plătit

401 Furnizori = 403 Efecte de plătit

- evidenţierea plăţii efectelor comerciale

403 Efecte de plătit = 5121 Conturi la bănci în lei

- evidenţierea efectelor comerciale de plătit pentru imobilizări

404 Furnizori de imobilizări = 405 Efecte de plătit pentru imobilizări

- evidenţierea plăţii efectelor comerciale pentru imobilizări

405 Efecte de plătit pentru imobilizări = 5121 Conturi de bănci în lei

- evidenţierea efectelor de primit

413 Efecte de primit de la clienţi = 4111 Clienţi

- evidenţierea depunerii la bancă a efectelor de primit în vederea încasării

- în cazul cecurilor

5112 Cecuri de încasat = 413 Efecte de primit de la clienţi

- în cazul cambiilor şi biletelor la ordin

5113 Efecte de încasat = 413 Efecte de primit de la clienţi

- evidențierea încasării cecurilor, cambiilor sau biletelor la ordin remise anterior băncii

5121 Conturi la bănci în lei = %
5112 Cecuri de încasat
5113 Efecte de încasat

În cazul în care efectele comerciale sunt exprimate în valută, înregistrările corespunzătoare sunt similare cu cele de mai sus, cu excepția contului 5121 „Conturi la bănci", care se înlocuieşte cu contul 5124 „Conturi la bănci în valută".

Diferențele favorabile sau nefavorabile de curs valutar constatate la evaluarea efectelor comerciale de primit sau de plătit la sfârşitul exercițiului financiar se înregistrează după cum urmează:

- diferențe nefavorabile la efecte comerciale de primit

665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar = 413 Efecte de primit de la clienți

- diferența favorabilă la efecte comerciale de primit

413 Efecte de primit de la clienți = 765 Venituri din diferențe de curs valutar

- diferențe nefavorabile la efecte de plătit

665 cheltuieli din diferențe de curs valutar = %
403 Efecte de plătit
405 Efecte de plătit pentru imobilizări

- diferențe favorabile la efecte de plătit

% = 765 venituri din diferențe de curs valutar
403 Efecte de plătit
405 Efecte de plătit pentru imobilizări

Modelele unei file de cec şi al unui bilet la ordin sunt prezentate în anexe.
Evidența contabilă a furnizorilor şi clienților se ține cu ajutorul conturilor din grupele:

- grupa 40 „Furnizori şi conturi asimilate". În cadrul acestei grupe se regăsesc conturi care au funcția contabilă de pasiv, fiind conturi de obligații. Excepție face contul 409 „Furnizori-debitori", care prezintă funcție contabilă de activ, inversă funcției contabile ce caracterizează această grupă;

- grupa 41 „Clienți şi conturi asimilate". În cadrul acestei grupe se regăsesc conturi care au funcție contabilă de activ, fiind conturi ce evidențiază drepturi. Excepție face contul 419 „Clienți-creditori", care prezintă funcție contabilă de pasiv, inversă funcției contabile ce caracterizează această grupă.

Dintre documentele utilizate în vederea reflectării operațiunilor cu furnizorii sau clienții unei societăți comerciale se disting factura, chitanța, avizul de însoțire a mărfii, jurnalul de cumpărări, jurnalul de vânzări etc.

Exemplu: SC „X" SA achiziționează de la furnizori materii prime în valoare de 20.000 lei şi un mijloc de transport în valoare de 50.000 lei. TVA 19%. Plata se face cu bilet la ordin.

- înregistrarea intrării materiilor prime

%	=	401 Furnizori	23.800 lei
301 Materii prime			20.000 lei
4426 TVA deductibilă			3.800 lei

- înregistrarea intrării mijlocului de transport

%	=	404 Furnizori de imobilizări	59.500lei
2133 Mijloace de transport			50.000 lei
4446 TVA deductibilă			9.500 lei

- înregistrarea emiterii biletului la ordin

401 Furnizori	=	403 Efecte de plătit	23.800 lei
404 Furnizori de imobilizări	=	405 Efecte de plătit pentru imobilizări	59.500 lei

- înregistrarea plății biletelor la ordin pe baza extrasului de cont

403 Efecte de plătit	=	5121 Conturi la bănci în lei	23.800 lei
405 Efecte de plătit pentru imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	59.500 lei

Exemplu: SC „X" SA înregistrează lucrările şi serviciile facturate de același furnizor şi anume:

- lucrări de întreținere şi reparații 10.000 lei
- servicii de transport 5.000 lei
- TVA 19%.

%	=	401 Furnizori	17.850 lei
611 Cheltuieli de întreținere și reparații			10.000 lei
624 Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal			5.000 lei
4426 TVA deductibilă			2.850 lei

Exemplu: SC „X" SA acordă un avans în valoare de 35.700 lei pentru aprovizionarea cu materii prime în perioada viitoare. Ulterior, se primesc materii prime în valoare de 45.000 lei. TVA 19%. Diferența de plată se achită cu ordin de plată.

- înregistrarea facturii de avans

%	=	401 Furnizori	35.700 lei
4091 Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor			30.000 lei
4426 TVA deductibilă			5.700 lei

- înregistrarea plății avansului pe baza extrasului de cont

401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	35.700 lei

- înregistrarea facturii de achiziție

%	=	401 Furnizori	53.550 lei
301 Materii prime			45.000 lei
4426 TVA deductibilă			8.550 lei

- înregistrarea facturii de stornare a avansului:

%	=	401 Furnizori	-35.700 lei
4091 Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor			-30.000 lei
4426 TVA deductibilă			- 5.700 lei

- înregistrarea plății către furnizori

401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	17.850 lei

Exemplu: SC „X" SA achiziționează mărfuri fără factură în valoare de 10.000 lei. TVA 19%. Ulterior se primește factura, suma consemnată în factură fiind de 12.000 lei. TVA 19%.

- înregistrarea intrării mărfurilor fără factură

%	=	408 Furnizori – facturi nesosite	11.900 lei
371 Mărfuri			10.000 lei
4428 TVA neexigibilă			1.900 lei

- înregistrarea facturii

408 Furnizori – facturi nesosite	=	401 Furnizori	11.900 lei
4426 TVA deductibilă	=	4428 TVA neexigibilă	1.900 lei
%	=	401 Furnizori	2.380 lei
371 Mărfuri			2.000 lei
4426 TVA deductibilă			380 lei

Exemplu: SC „X" SA prestează servicii unei alte societăți, valoarea acestora fiind de 100.000 lei. TVA 19%.

4111 Clienți	=	%	119.000 lei
		704 Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	100.000 lei
		4427 TVA colectată	19.000 lei

Vânzarea la intern pe credit comercial a produselor finite, semifabricatelor, produselor reziduale şi mărfurilor, precum şi facturarea lucrărilor executate şi serviciilor prestate presupun înregistrarea:

4111 Clienți	=	%	
		70 Cifra de afaceri	
		4427 TVA colectată	

Vânzarea la extern pe credit comercial a produselor finite, semifabricatelor, produselor reziduale şi mărfurilor, precum şi facturarea lucrărilor executate și serviciilor prestate presupune următoarea înregistrare contabilă:

4111 Clienți	=	70 Cifra de afaceri	

O societate comercială poate primi sau acorda cu ocazia cumpărării sau vânzării de bunuri reduceri comerciale și/sau reduceri financiare.

Reducerile comerciale îmbracă forma de rabaturi, remize sau risturnuri. Rabaturile se practică asupra prețului de vânzare pentru defecte de calitate constatate la bunurile achiziționate. Remizele se acordă în situația în care se constată vânzări superioare față de volumul stabilit sau atunci când societatea cumpărătoare are o importanță deosebită pentru furnizor. Risturnurile sunt reduceri de preț care se determină în funcție de ansamblul de operații efectuate între furnizor și beneficiar în cadrul unui interval de timp bine stabilit.

Reducerile financiare îmbracă forma sconturilor de decontare, și se acordă în situația în care societatea cumpărătoare își achită datoriile sale înainte de scadență.

Exemplu: Factura detaliată privind achiziția de mărfuri se prezintă astfel:

- mărfuri 100.000 lei
- rabat (1%) 1.000 lei (100.000 lei × 1%)
- remiză (2%) 1.980 lei [(100.000 lei – 1.000 lei) × 2%]

Neta comercială 97.020 lei (100.000 lei –1.000 lei – 1.980 lei)

- scont de decontare (2%) 1.940,40 lei (97.020 lei × 2%)

Neta financiară 95.079,60 lei

TVA 19% 18.065,12 lei

Total de plată 113.144,72 lei

Înregistrarea facturii în situația în care reducerile financiare sunt înregistrate odată cu primirea facturii este următoarea:

115.085,12 lei	%	=	%	115.085,12 lei
97.020,00 lei	371 Mărfuri		401 Furnizori	113.144,92 lei
18.065,12 lei	4426 TVA deductibilă		767 Venituri din sconturi obținute	1.940,40 lei

În cadrul contului de evidență a clienților (411) se întâlnesc următoarele conturi sintetice de gradul al II-lea.

- Contul 4111 „Clienți”; acest cont evidențiază creanțele curente deținute de societate față de terți rezultate din vânzarea bunurilor, executarea lucrărilor și prestarea serviciilor care fac obiectul de activitate al societății comerciale.
- Contul 4118 „Clienți incerți sau în litigii”. Clienții incerți sunt clienții ale căror creanțe nu s-au încasat la scadență, existând o lipsă de încredere în aceștia, generată de posibilitatea de a nu-și onora obligațiile asumate. Clienții în litigiu sunt clienți împotriva cărora

s-au deschis acţiuni în instanţă pentru recuperarea sumelor care fac obiectul creanţelor.

Diferenţele favorabile sau nefavorabile de curs valutar generate de realizarea decontărilor efectuate în valută sau de evaluarea efectuată la sfârşitul exerciţiului financiar se înregistrează pe seama conturilor 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar", respectiv 765 „Venituri din diferenţe de curs valutar".

Exemplu: SC „X" SA achiziţionează mărfuri de la un partener din Uniunea Europeană, în valoare de 50.000 euro. Cursul de schimb din ziua facturii este de 3,80 lei/euro. La data achitării datoriei faţă de furnizorul extern cursul de schimb este de 3,70 lei/euro. TVA 19%.

- înregistrarea facturii privind achiziţia mărfurilor

371 Mărfuri	=	401 Furnizori		190.000 lei
				(50.000 euro × 3,80lei/euro)

- înregistrarea TVA

4426 TVA deductibilă	=	4427 TVA colectată		36.100 lei
				(190.000 lei × 19%)

- înregistrarea efectuării plăţii către furnizorul extern

401 Furnizori	=	%		190.000 lei
				(50.000 euro × 3,80lei/ euro)
		5124 Conturi la bănci în valută		185.000 lei
				(50.000 euro × 3,70lei/euro)
		765 Venituri din diferenţe de curs valutar		5.000 lei

Exemplu: SC „X" SA are o datorie faţă de furnizorii externi în sumă de 30.000 euro, echivalentul în lei evidenţiat în contabilitate fiind de 111.000 lei. La data sfârşitului exerciţiului financiar cursul de schimb valutar este de 3,50 lei/ euro.

401 Furnizori	=	765 Venituri din diferenţe de curs valutar		6.000 lei
				(111.000 lei – 105.000 lei)

Exemplu: SC „X" SA vinde produse finite unui partener extern. Valoarea consemnată în factură, 100.000 euro. Cursul de schimb din data facturii, 3,80 lei/euro. Cursul de schimb din ziua încasării creanţei este de 3,70 lei/euro.

- înregistrarea facturii emise

4111 Clienți	=	701 Venituri din vânzarea produselor finite	380.000lei (100.000 euro × 3,80 lei/euro)

- înregistrarea încasării facturii externe

%	=	4111 Clienți	380.000 lei (100.000 euro × 3,80 lei/euro)
5124 Conturi la bănci în devize			370.000 lei (100.000 euro × 3,70 lei/euro)
665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar			10.000 lei

Înregistrările contabile privind evidențierea clienților incerți sau în litigiu, respectiv scoaterea din gestiune a clienților insolvabili, sunt următoarele:

- înregistrarea clienților incerți sau în litigiu:

4118 Clienți incerți sau în litigiu	=	4111 Clienți

- înregistrarea ajustărilor privind pierderea de valoare înregistrată la creanțele de încasat:

6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți

- înregistrarea scoaterii din gestiune a clienților insolvabili

%	=	4118 Clienți incerți sau în litigiu
654 Pierderi din creanțe și debitori diverși		
4427 TVA colectată		

- înregistrarea anulării sumei reprezentând ajustări, rămase fără obiect

491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți	=	7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante

Reactivarea clienților scoși din evidența contabilă a societății comerciale presupune efectuarea următoarei înregistrări contabile:

4111 Clienți	=	%
		754 Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși
		4427 TVA colectată

La baza relațiilor dintre o societate comercială şi alte societăți comerciale stau contractele încheiate. Acestea trebuie să cuprindă în mod obligatoriu clauze contractuale referitoare la:

- obligațiile ce revin părților în derularea contractului;
- condițiile de livrare şi de calitate a bunurilor şi/sau serviciilor;
- termenele, modalitățile de plată şi de garantare a plății prețului;
- instrumentele de plată şi clauzele de consolidare a prețului în condițiile inflației şi devalorizării;
- riscul contractual;
- modul de soluționare a eventualelor litigii apărute în legătură cu derularea şi executarea contractului.

Înainte de încheierea unui contract se impune obținerea de informații privind credibilitatea financiară şi seriozitatea persoanei juridice cu care societatea comercială intră în raporturi contractuale. Aceste informații se obțin în conformitate cu reglementările Băncii Naționale a României privind organizarea şi funcționarea Centralei Incidențelor de Plăți, precum şi ale Centralei Riscurilor Bancare.

Părțile contractante au obligația efectuării plăților la data scadenței prevăzută în contract. În contract pot fi prevăzute penalități pentru fiecare zi de întârziere, începând cu prima zi lucrătoare după data scadenței. Dacă acesta nu sunt evidențiate, în caz de neplată se poate solicita dobânda legală, aceasta fiind reprezentată de dobânda de referință a Băncii Naționale a României. Nivelul acesteia este cel din prima zi lucrătoare a anului, pentru dobânda legală cuvenită pentru trimestrul I al anului în curs şi cel din prima zi lucrătoare a lunii iulie, pentru dobânda legală cuvenită pentru semestrul al II-lea al anului în curs.

Pentru compensarea prejudiciului suferit de furnizor ca urmare a îndeplinirii cu întârziere sau a neîndeplinirii obligațiilor asumate de cumpărător, se pot include în contract daune – interese pentru neexecutarea corespunzătoare a contractului, sub forma daunelor moratorii sau a celor compensatorii.

Părțile contractante pot realiza plățile prin utilizarea următoarelor instrumente de plată garantate şi/sau mecanisme de mobilizare a creanțelor:

- ordinul de plată;
- cecul certificat;
- cambia sau biletul la ordin, avalizate de o societate bancară şi acceptate în prealabil de obligatul principal;
- forfetare sau factoring.

Forfetarea este contractul prin care un vânzător sau prestator de servicii îşi vinde creanțele pe care le are asupra unui cumpărător sau beneficiar unei societăți bancare sau unei instituții financiare specializate, contra unei taxe de forfetare.

Factoring-ul este contractul încheiat între o parte, denumită aderent, furnizoare de mărfuri sau prestatoare de servicii, şi o societate bancară sau o instituție financiară specializată, denumită factor, prin care aceasta din urmă asigură finanțarea, urmărirea creanțelor şi prezervarea contra riscurilor de credit, iar aderentul cedează factorului, cu titlu de vânzare, creanțele născute din vânzarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru terți.

Recuperarea creanțelor, după pronunțarea unei hotărâri judecătoreşti definitive în favoarea societății îndreptățite de a primi echivalentul valoric corespunzător livrărilor efectuate, serviciilor prestate sau lucrărilor executate, se face prin executorul judecătoresc care va urmări:

- mijloacele băneşti, inclusiv disponibilitățile aflate în conturile bancare ale debitorului;
- activele financiare de orice fel ale debitorului;
- produsele finite, materiile prime, materialele şi mijloacele fixe ale debitorului;
- creanțele şi alte valori patrimoniale aflate în circuitul civil.

Modelul-cadru al unui contract de vânzare-cumpărare este prevăzut în anexe.

11.2. Contabilitatea decontărilor cu personalul, asigurările sociale şi protecția socială

11.2.1. Noțiuni generale privind personalul

Angajarea în muncă a personalului se face prin încheierea unui raport juridic de muncă, cel mai des întâlnit fiind contractul individual de muncă.

Contractul individual de muncă este contractul în baza căruia o persoană fizică, denumită salariat, se obligă să presteze munca pentru şi sub autoritatea unui angajator, de regulă, persoană juridică, în schimbul unei remunerații denumite salariu. Acest contract se încheie în baza consimțământului părților, în forma scrisă, în limba română, obligația de încheiere a contractului individual de muncă revenind angajatorului.

Dintre tipurile de contract prevăzute în codul muncii, se disting:

- contractul încheiat pe durată nedeterminată;
- contractul încheiat pe durată determinată. Acest tip de contract nu poate fi încheiat pe o perioadă mai mare de 24 de luni şi poate fi prelungit de cel mult două ori consecutiv, în cadrul termenului menționat, după încheierea sa. Se poate încheia în vederea înlocuirii unui salariat, al cărui contract este suspendat, acoperirii deficitului de personal apărut ca urmare a creşterii temporare a activității societății, desfăşurării unor activități cu caracter sezonier etc.;

- contractul de muncă cu timp parțial. Societatea comercială poate încadra salariați cu fracțiune de normă prin contracte individuale de muncă pe durată nedeterminată sau pe durată determinată, care se numesc contracte individuale de muncă cu timp parțial, care se încheie numai în forma scrisă. Salariatul cu fracțiune de normă este salariatul al cărui număr de ore normale de lucru, calculate săptămânal sau ca medie lunară, este inferior numărului de ore normale de lucru ale unui salariat cu normă întreagă comparabil. Prin salariat comparabil se înțelege salariatul cu normă întreagă din aceeaşi societate, care prestează aceeaşi activitate sau una similară cu cea a salariatului angajat cu contract individual de muncă cu timp parțial, avându-se în vedere şi considerente precum vechimea în muncă sau calificarea profesională.

Părțile din contractul individual de muncă sunt:

- angajatorul, reprezentat de persoana juridică ce poate să angajeze forță de muncă pe bază de contract individual de muncă, aceasta din momentul dobândirii personalității juridice (înregistrări la Registrul Comerțului);
- salariatul, reprezentat de persoana fizică ce are cel puțin 16 ani. Excepție fac persoanele cu vârste cuprinse între 15 şi 16 ani, dacă au încuviințarea părinților.

La încheierea unui contract individual de muncă societatea comercială trebuie să solicite salariatului următoarele documente:

- buletinul de identitate sau cartea de identitate;
- carnetul de muncă, în situația în care salariatul a mai fost angajat;
- curriculum vitae, model european;
- diploma de studii;
- avize, autorizații necesare pentru prestarea activității;
- avizul medical;
- cazierul judiciar.

După încheierea contractului individual de muncă, societățile comerciale trebuie să-l înregistreze la inspectoratul teritorial de muncă în termen de 20 de zile de la data încheierii.

Contractul individual de muncă poate fi modificat, de regulă numai cu acordul părților. Modificările pot avea în vedere: durata contractului, locul muncii, felul muncii, condițiile de muncă, salariul, timpul de muncă şi timpul de odihnă.

Pe parcursul derulării contractului individual de muncă, acesta poate fi suspendat de drept, prin acordul părților sau prin actul unilateral al uneia dintre părți. Suspendarea contractului conduce la:

- suspendarea muncii de către salariat;
- suspendarea plății drepturilor de natură salarială de către societatea angajatoare.

Cazurile în care contractul individual de muncă se suspendă de drept sunt: concediul de maternitate; concediul pentru incapacitate temporară de muncă; efectuarea serviciului militar obligatoriu etc.

Cazurile în care contractul individual de muncă se suspendă din inițiativa salariatului sunt: concediul pentru creşterea copilului în vârstă de până la doi ani sau până la trei ani, în cazul copilului cu handicap; concediul pentru îngrijirea copilului bolnav în vârstă de până la şapte ani sau chiar 18 ani, în cazul copilului cu handicap, pentru afecțiuni intercurente; concediul paternal; concediul pentru formarea profesională etc.

Cazurile în care contractul individual de muncă se suspendă din inițiativa societății angajatoare sunt: cercetarea disciplinară prealabilă; aplicarea sancțiunii disciplinare; întreruperea temporară a activității, fără încetarea raportului de muncă, pentru motive economice, tehnologice sau structurale etc.

Încetarea contractului individual de muncă poate fi:

- de drept;
- ca urmare a acordului părților, la data convenită de acestea;
- ca urmare a voinței unilaterale a uneia dintre părți.

Contractul individual de muncă încetează de drept:

- la data decesului salariatului;
- la data comunicării deciziei de pensionare pentru limită de vârstă, pensionare anticipată, pensionare anticipată parțială sau pensionare pentru invaliditate a salariatului;
- la data expirării termenului contractului individual de muncă încheiat pe durată determinată;
- la data retragerii de către organismele competente a autorizațiilor sau atestărilor necesare pentru exercitarea profesiei etc.

În situația în care există consens în ceea ce privește încetarea contractului individual de muncă, se consideră că încetarea contractului s-a realizat ca urmare a acordului părților.

Încetarea contractului individual de muncă prin voința unilaterală a societății angajatoare se realizează prin concediere, aceasta putând fi dispusă:

- pentru motive care țin de persoana salariatului: a săvârşit o abatere gravă sau abateri repetate de la regulile de disciplină a muncii, ori de la cele stabilite prin contractul individual de muncă, contractul colectiv de

muncă aplicabil sau regulamentul intern; nu corespunde profesional locului de muncă de încadrare; se constată inaptitudine fizică şi/sau psihică a salariatului, fapt care nu permite acestuia să îşi îndeplinească atribuţiile corespunzătoare locului de muncă ocupat; salariatul este arestat preventiv pentru o perioadă mai mare de 30 de zile;

- pentru motive care nu ţin de persoana salariatului. În această situaţie salariaţii concediaţi beneficiază de măsurile de combatere a şomajului şi pot beneficia de compensaţii, dacă acestea sunt prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.

Încetarea contractului individual de muncă prin voinţa unilaterală a salariatului se realizează prin demisie. Prin demisie se înţelege actul unilateral de voinţă a salariatului care, printr-o notificare scrisă, comunică societăţii angajatoare încetarea contractului individual de muncă, după împlinirea unui termen de preaviz (15 zile calendaristice pentru salariaţii cu funcţii de execuţie, respectiv 30 de zile calendaristice pentru salariaţii care ocupă funcţii de conducere). Contractul de muncă poate înceta înainte de expirarea duratei ce constituie preaviz, dacă societatea angajatoare doreşte aceasta, sau în situaţia în care societatea angajatoare nu îşi îndeplineşte obligaţiile asumate prin contractul individual de muncă.

Orice societate comercială are obligaţia de a depune, la inspectoratele teritoriale de muncă la care se păstrează şi completează carnetele de muncă ale salariaţilor, toate modificările legate de modificarea, suspendarea sau încetarea contractelor de muncă, în termen de cinci zile de la producerea acestora.

Timpul de muncă reprezintă perioada în care salariatul prestează muncă, se află la dispoziţia societăţii angajatoare şi îndeplineşte sarcinile şi atribuţiile sale, în conformitate cu prevederile contractului individual de muncă, ale contractului colectiv de muncă aplicabil şi/sau ale legislaţiei în vigoare. Munca prestată în afara duratei normale a timpului de muncă săptămânal se consideră muncă suplimentară, aceasta neputând fi efectuată fără acordul salariatului, excepţie făcând cazurile de forţă majoră sau lucrările urgente destinate prevenirii unor accidente ori înlăturarea consecinţelor unui accident. Munca suplimentară se compensează prin ore libere plătite în următoarele 30 de zile după efectuarea acesteia sau prin bani, la salariul corespunzător acesteia fiind adăugat un spor de salariu.

Pe durata desfăşurării contractului individual de muncă salariatul beneficiază sau ar trebui să beneficieze obligatoriu de:

- pauză de masă şi repaus zilnic;
- repaus săptămânal;
- zilele libere corespunzătoare sărbătorilor legale, şi anume: 1 şi 2 ianuarie; prima şi a doua zi de Paşti; 1 mai, prima şi a doua zi de

Rusalii; Adormirea Maicii Domnului, 1 Decembrie; prima și a doua zi de Crăciun; două zile pentru fiecare dintre cele două sărbători religioase anuale, declarate astfel de cultele religioase legale, altele decât cele creștine, pentru persoanele aparținând acestora;

- concediul de odihnă anual. Durata minimă a acestuia este de 20 de zile. Durata efectivă a concediului de odihnă se stabilește prin contractul colectiv de muncă aplicabil, este prevăzută în contractul individual de muncă și se acordă proporțional cu activitatea prestată într-un an calendaristic. Compensarea în bani a concediului de odihnă neefectuat este interzisă prin lege. Excepție face situația în care contractul individual de muncă încetează, salariatul urmând a primi o sumă corespunzătoare de bani pentru zilele de concediu de odihnă cuvenite și neefectuate. Pe durata concediului de odihnă salariatul beneficiază de o indemnizație de concediu care nu poate fi inferioară salariului de bază, indemnizațiilor și sporurilor cu caracter permanent cuvenite pentru perioada respectivă, prevăzută în contractul individual de muncă;
- concediul pentru formare profesională, care poate fi acordat cu sau fără plată. Durata concediului pentru formare profesională nu poate fi dedusă din durata concediului de odihnă anual și este asimilată unei perioade de muncă efectivă în ceea ce privește drepturile cuvenite salariatului, altele decât salariul.

Prin salariu se înțelege contraprestația muncii depuse de un salariat în cadrul unei societăți, în baza contractului individual de muncă. Salariul cuprinde salariul de bază, indemnizațiile, sporurile, precum și alte adaosuri. Se stabilesc prin negocieri individuale și/sau colective între angajator și salariați, sau reprezentați ai acestora, și se plătesc înaintea oricăror alte obligații bănești ale societăților angajatoare.

Formele de organizare a muncii și de salarizare care se pot aplica sunt următoarele:

- în regie sau după timp;
- în acord;
- pe bază de tarife sau cote procentuale din veniturile realizate;
- alte forme specifice societății.

Organizarea muncii și salarizarea în acord pot avea loc în acord direct, în acord progresiv sau în acord indirect, aceste acorduri putând fi aplicate individual sau colectiv. Formele de organizare a muncii și de salarizare care urmează să se aplice fiecărei activități se stabilesc prin contractul colectiv de muncă la nivel de societate.

Orice societate este obligată să garanteze în plată un salariu brut lunar cel puțin egal cu salariul de bază minim brut pe economie (600 lei de la 1 ianuarie 2009). La salariul de bază minim negociat pe societate se stabilesc coeficienți minimi de ierarhizare, care, potrivit contractului colectiv de muncă unic la nivelul național pe anii 2007-2010, sunt următorii:

a) muncitori:
   1. necalificați = 1;
   2. calificați = 1,2;
b) personal administrativ încadrat în funcții pentru care condiția de încadrare este:
   1. liceală = 1,2;
   2. postliceală = 1,25;
c) personal de specialitate încadrat pe funcții pentru care condiția de pregătire este:
   1. şcoala de maiştri = 1,3;
   2. studii superioare de scurtă durată = 1,5;
d) personal încadrat pe funcții pentru care condiția de pregătire este cea de studii superioare = 2.

Sporurile se acordă numai la locurile de muncă unde acestea nu sunt cuprinse în salariul de bază şi cuprind:

- sporurile pentru condiții deosebite de muncă, grele, periculoase sau penibile;
- sporurile pentru condiții nocive de muncă;
- sporurile pentru orele suplimentare şi pentru orele lucrate în zilele libere şi în zilele de sărbători legale ce nu au fost compensate corespunzător cu ore libere plătite;
- sporul pentru vechimea în muncă;
- sporul pentru lucrul în timpul nopții;
- sporul pentru executarea şi a unei alte funcții.

Adaosurile la salariul de bază sunt reprezentate de adaosul de acord, premiile acordate din fondul de premiere şi alte adaosuri convenite la nivelul fiecărei societăți comerciale.

Salariul se plăteşte în bani cel puțin o dată pe lună, la data stabilită în contractul individual de muncă, în contractul colectiv de muncă aplicabil sau în regulamentul intern, şi are un caracter confidențial, societatea angajatoare fiind direct răspunzătoare pentru asigurarea confidențialității. Plata salariatului se dovedeşte prin semnarea statelor de plată, precum şi prin orice alte documente justificative care demonstrează efectuarea plății către salariatul în cauză. Plata salariului se poate face în numerar sau prin virament într-un cont bancar, dacă a fost stabilită o astfel de modalitate.

Orice societate este obligată să garanteze în plată un salariu brut lunar cel puţin egal cu salariul de bază minim brut pe economie (600 lei de la 1 ianuarie 2009). La salariul de bază minim negociat pe societate se stabilesc coeficienţi minimi de ierarhizare, care, potrivit contractului colectiv de muncă unic la nivelul naţional pe anii 2007-2010, sunt următorii:

a) muncitori:
   1. necalificaţi = 1;
   2. calificaţi = 1,2;
b) personal administrativ încadrat în funcţii pentru care condiţia de încadrare este:
   1. liceală = 1,2;
   2. postliceală = 1,25;
c) personal de specialitate încadrat pe funcţii pentru care condiţia de pregătire este:
   1. şcoala de maiştri = 1,3;
   2. studii superioare de scurtă durată = 1,5;
d) personal încadrat pe funcţii pentru care condiţia de pregătire este cea de studii superioare = 2.

Sporurile se acordă numai la locurile de muncă unde acestea nu sunt cuprinse în salariul de bază şi cuprind:

- sporurile pentru condiţii deosebite de muncă, grele, periculoase sau penibile;
- sporurile pentru condiţii nocive de muncă;
- sporurile pentru orele suplimentare şi pentru orele lucrate în zilele libere şi în zilele de sărbători legale ce nu au fost compensate corespunzător cu ore libere plătite;
- sporul pentru vechimea în muncă;
- sporul pentru lucrul în timpul nopţii;
- sporul pentru executarea şi a unei alte funcţii.

Adaosurile la salariul de bază sunt reprezentate de adaosul de acord, premiile acordate din fondul de premiere şi alte adaosuri convenite la nivelul fiecărei societăţi comerciale.

Salariul se plăteşte în bani cel puţin o dată pe lună, la data stabilită în contractul individual de muncă, în contractul colectiv de muncă aplicabil sau în regulamentul intern, şi are un caracter confidenţial, societatea angajatoare fiind direct răspunzătoare pentru asigurarea confidenţialităţii. Plata salariatului se dovedeşte prin semnarea statelor de plată, precum şi prin orice alte documente justificative care demonstrează efectuarea plăţii către salariatul în cauză. Plata salariului se poate face în numerar sau prin virament într-un cont bancar, dacă a fost stabilită o astfel de modalitate.

Salariații societăților comerciale trimiși în delegație beneficiază de următoarele drepturi:

- decontarea cheltuielilor de transport, de asigurare și a costului cazării, potrivit condițiilor stabilite prin contractul colectiv de muncă;
- diurnă de deplasare, al cărei cuantum se stabilește prin negocieri la nivel de ramură sau societate, nivelul minim al acesteia fiind cel valabil în cazul instituțiilor publice.

Vechimea în muncă se stabilește cu ajutorul carnetului de muncă. Deși se dorește de foarte mult timp renunțarea la carnetul de muncă și ținerea evidenței salariaților printr-un registru electronic, la nivel național, respectiv printr-un registru tipizat, la nivelul unei societăți comerciale, acesta nu a putut fi realizat. Mai mult, s-a fixat un nou termen până la care vechimea în muncă se stabilește cu carnetul de muncă, acesta fiind 31.12.2011.

Una dintre condițiile esențiale care trebuie îndeplinite prealabil încheierii contractului de muncă constă în efectuarea examenului medical, o persoană putând fi angajată în muncă numai în baza unui certificat medical care constată faptul că aceasta este aptă pentru prestarea acelei munci.

Neîndeplinirea obligației examenului medical conduce la nulitatea absolută a contractului individual de muncă. În situația în care salariatul prezintă certificatul medical după încheierea contractului individual de muncă, din acesta fiind desprinsă concluzia că este apt de muncă, contractul încheiat rămâne valabil.

Ulterior, la anumite intervale de timp, au loc reexaminări medicale. Aceste intervale de timp sunt mai mici de un an. Prezentarea la aceste reexaminări medicale este obligatorie pentru toți angajații societății. Reexaminările medicale sunt gratuite, cheltuielile efectuate urmând a fi suportate integral de societate. Astfel, se au în vedere următoarele:

- confirmarea sau infirmarea aptitudinii în muncă pentru funcția și locul de muncă pentru care s-a făcut angajarea;
- depistarea bolilor care constituie risc pentru sănătatea celorlalți lucrători la același loc de muncă;
- depistarea bolilor care constituie risc pentru securitatea societății, pentru calitatea produselor sau pentru populația cu care salariatul vine în contact în cursul desfășurării activității sale;
- diagnosticarea bolilor profesionale etc.

Reexaminarea medicală periodică cuprinde:

- înregistrarea evenimentelor medicale care s-au petrecut în intervalul de la examenul medical în vederea angajării sau de la ultimul examen medical periodic până în momentul examenului medical respectiv;

- examenul clinic general, conform dosarului medical;
- examenele clinice şi paraclinice;
- înregistrarea rezultatelor în dosarul medical;
- finalizarea concluziei prin completarea fişei de aptitudini de către medicul specialist de medicină a muncii, în două exemplare, unul pentru societatea angajatoare şi celălalt pentru salariat.

Toate examenele medicale sunt de competența medicului de medicina muncii. Angajarea medicului de medicină a muncii se face baza unui contract încheiat între medic şi societatea angajatoare. Se poate încheia un contract de prestări servicii şi cu societăți medicale care au în cadrul acestora şi persoane specializate în prestarea de servicii de medicină a muncii.

Rezultatul examenului medical (inclusiv al reexaminării medicale) se finalizează cu o concluzie, aceasta putând fi că salariatul este apt de muncă, apt condiționat, inapt temporar sau inapt permanent. În acest ultim caz, salariatul va trebui trecut pe un alt loc de muncă, corespunzător aptitudinilor sale.

Modelul privind contractul individual de muncă şi actul adițional de modificare a acestuia sunt prevăzute în anexe.

11.2.2. Reglementări privind asigurările sociale şi protecția socială

În categoria asigurărilor sociale şi protecției sociale se includ:

1. contribuția la asigurările sociale;
2. contribuția la asigurările sociale de sănătate;
3. contribuția la fondul de şomaj.

1. În sistemul public de pensii şi alte drepturi de asigurări sociale sunt asigurate obligatoriu persoanele care desfăşoară activități pe bază de contract individual de muncă, administratorii sau managerii care au încheiat contract de administrare sau de management etc. Societățile comerciale la care îşi desfăşoară activitatea persoanele care prestează activități pe bază de contract individual de muncă sunt obligate să depună în fiecare lună, până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-a încheiat, declarația privind evidența nominală a asiguraților şi a obligațiilor de plată către bugetul asigurărilor sociale de stat. Această declarație se depune la casa teritorială de pensii pe raza căreia se află sediul societății angajatoare.

În situația în care se constată erori în cuprinsul declarațiilor depuse şi înregistrate, societățile comerciale au obligația să depună o declarație rectificativă privind evidența nominală a salariaților şi a obligațiilor de plată către bugetul asigurărilor sociale de stat la casa teritorială de pensii unde a fost depusă declarația pe care o modifică.

Contribuția de asigurări sociale este datorată de mai multe categorii de contribuabili, câteva dintre acestea fiind:

- persoanele angajate la societățile comerciale, în baza unui contract individual de muncă;
- societățile comerciale angajatoare.

Cotele de contribuții de asigurări sociale se aprobă anual prin Legea bugetului asigurărilor sociale de stat şi sunt diferențiate în funcție de condițiile de muncă normale, deosebite sau speciale.

Locurile de muncă în condiții deosebite reprezintă acele locuri care, în mod permanent sau în anumite perioade, pot afecta capacitatea de muncă a asiguraților din cauza gradului mare de expunere la risc. Criteriile şi metodologia de încadrare a locurilor de muncă în condiții deosebite se stabilesc prin hotărâre de guvern. Locurile de muncă în condiții deosebite se stabilesc prin contractul colectiv de muncă sau prin decizia organului de conducere legal constituit la nivelul unei societăți (atunci când la societatea în cauză nu s-a încheiat contract colectiv de muncă). Pentru încadrarea locurilor de muncă în condiții deosebite este obligatoriu avizul inspectoratului teritorial de muncă.

Locurile de muncă în condiții speciale sunt cele din:

- unitățile miniere, pentru personalul care îşi desfăşoară activitatea în subteran cel puțin 50% din timpul normal de muncă în luna respectivă;
- activitățile de cercetare, explorare, exploatare sau prelucrare a materiilor prime nucleare, zonele I şi II de expunere la radiații;
- aviația civilă sau activitatea artistică desfăşurată în profesiile evidențiate în reglementările legale.

Contribuția individuală de asigurări sociale se datorează de salariații societății comerciale. Contribuția de asigurările sociale datorate de societate este reprezentată de diferența dintre nivelul cotelor de contribuții de asigurări sociale stabilite diferențiat, în funcție de condițiile de muncă, prin legea anuală a bugetului asigurărilor sociale de stat, şi nivelul cotei contribuției individuale de asigurări sociale.

Calculul şi plata contribuției de asigurări sociale datorate de salariați şi de societatea angajatoare se fac lunar de către societate. Prin derogare de la dispozițiile legale în vigoare privind plata impozitelor şi contribuțiilor aferente veniturilor din salarii, la societățile comerciale plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, achitarea contribuțiilor aferente veniturilor din salarii se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv, a lunii următoare trimestrului încheiat.

Baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale este reprezentată de venitul brut realizat lunar de fiecare salariat. În cazul societății comerciale angajatoare, baza lunară de calcul este reprezentată de suma veniturilor care constituie baza de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale. La societățile comerciale care datorează contribuții asupra veniturilor brute realizate lunar în condiții diferite de muncă, baza de calcul la care se datorează contribuția de asigurări sociale corespunzătoare fiecărei condiții de muncă o constituie suma veniturilor brute realizate în fiecare dintre aceste condiții.

Contribuția individuală de asigurări sociale datorată de salariați se reține integral din veniturile care constituie bază de calcul. Societatea angajatoare calculează şi virează, la casa teritorială de pensii în raza căruia se află sediul acesteia, contribuția de asigurări sociale pe care o datorează, împreună cu contribuțiile individuale reținute de la asigurați.

Neplata contribuției de asigurări sociale la termenele prevăzute de lege generează plata unor majorări calculate pentru fiecare zi de întârziere, până la data achitării sumei datorate, inclusiv. Calculul majorărilor de întârziere, evidențierea în contabilitate şi urmărirea plății acestora se fac de către societatea angajatoare.

În sistemul public se acordă următoarele categorii de pensii:
- pensia pentru limita de vârstă;
- pensia anticipată;
- pensia anticipată parțială;
- pensia de invaliditate;
- pensia de urmaş.

În categoria altor drepturi de asigurări sociale se includ:
- indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă;
- prestații pentru prevenirea îmbolnăvirilor şi recuperarea capacității de muncă;
- indemnizația de maternitate;
- indemnizația pentru creşterea copilului sau îngrijirea copilului bolnav;
- ajutorul de deces;
- alte dispoziții privind drepturile de asigurări sociale.

Începând cu luna februarie 2009, cota contribuției individuale de asigurări sociale este de 10,5%, indiferent de condițiile de muncă. Societăților comerciale le sunt aplicabile următoarele cote:
- pentru condiții normale de muncă: 20,80%;
- pentru condiții deosebite de muncă: 25,80%;
- pentru condiții speciale de muncă: 30,80%.

În situația în care o societate comercială virează în plus o sumă de bani reprezentând contribuție la asigurările sociale, aceasta:

- poate solicita restituirea sumei achitate în plus;
- poate compensa suma plătită în plus cu o eventuală sumă de plată datorată în viitor, societatea urmărind a achita diferența de plată (dacă apare o astfel de diferență).

Un rol important în fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat îl are salariul mediu brut, care, la nivelul anului 2009, a fost stabilit la 1.693 lei.

2. Asigurările sociale de sănătate reprezintă principalul sistem de finanțare a ocrotirii sănătății populației care asigură accesul la un pachet de servicii de bază pentru asigurați. Obiectivele sistemului de asigurări sociale de sănătate sunt: protejarea asiguraților față de costurile serviciilor medicale în caz de boală sau accident; asigurarea protecției asiguraților în mod universal, echitabil şi nediscriminatoriu în condițiile utilizării eficiente a resurselor financiare corespunzătoare fondului de sănătate.

Pentru contribuabilii fondului de asigurări sociale de sănătate se regăsesc salariații şi societățile comerciale angajatoare. Colectarea acestor contribuții se face de către Ministerul Finanțelor Publice, prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, în contul unic deschis pe seama Casei Naționale de Asigurări Sociale.

Cota de contribuții pentru concedii şi indemnizații de asigurări sociale de sănătate, destinată exclusiv finanțării cheltuielilor cu plata acestor drepturi, este de 0,85%, aplicată la fondul de salarii realizat. Prin fond de salarii realizat se înțelege totalitatea sumelor utilizate de societatea comercială pentru plata drepturilor salariale sau de natură salarială.

Orice societate comercială are obligația de a depune lunar la casele de asigurări de sănătate declarația privind evidența obligațiilor de plată şi evidența nominală a salariaților care au beneficiat de concedii şi indemnizații.

Contribuția pentru concedii şi indemnizații se aplică şi asupra indemnizației pentru incapacitate temporară de muncă, urmare a unui accident de muncă sau boală profesională şi se suportă de societatea angajatoare sau din fondul de asigurări pentru accidente de muncă şi boli profesionale.

Baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii şi indemnizații pentru salariați nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul salariaților din luna pentru care se calculează contribuția şi valoarea corespunzătoare a 12 salarii minime brute pe țară. Stagiul minim de cotizare pentru acordarea drepturilor de asigurări sociale de sănătate este de o lună realizată în ultimele 12 luni anterioare lunii pentru care se acordă concediul medical.

Baza de calcul al concediilor medicale şi al indemnizaţiilor de asigurări sociale de sănătate se determină ca medie a veniturilor lunare din ultimele şase luni din cele 12 luni din care se constituie stagiul de cotizare, până la limita a 12 salarii minime brute pe ţară lunar, pe baza cărora se calculează contribuţia pentru concedii şi indemnizaţii.

Asiguraţii beneficiază de concedii şi de indemnizaţii, în baza certificatului medical eliberat de medicul curant, acesta fiind medicul care se află în relaţie contractuală cu casele de asigurări de sănătate sau de medicul care deţine o autorizaţie de liberă practică valabilă şi care încheie o convenţie cu casele de asigurări sociale de sănătate.

Concediile şi indemnizaţiile de asigurări sociale de sănătate sunt următoarele:

- indemnizaţia pentru incapacitate temporară de muncă. Aceasta se suportă de societatea angajatoare, din prima zi până în a cincea zi de incapacitate, şi mai apoi de Fondul naţional unic de asigurări sociale de sănătate, până la data încetării incapacităţii temporare de muncă a salariatului sau a pensionării sale;
- indemnizaţia pentru prevenirea îmbolnăvirilor şi recuperarea capacităţii de muncă. Astfel se pot acorda: indemnizaţie pentru reducerea timpului de muncă; concediu şi indemnizaţii pentru carantină; tratament balnear, în conformitate cu programul individual de recuperare. Cuantumul brut lunar al indemnizaţiei pentru reducerea timpului de muncă este egal cu diferenţa dintre baza de calcul, rezultată din media lunară a ultimelor şase luni din cele 12 luni din care se constituie stagiul de cotizare (până la limita a 12 salarii minime brute pe ţară lunar), şi venitul salarial brut realizat de asigurat prin reducerea timpului normal de muncă, fără a depăşi baza de calcul. Cuantumul brut lunar al indemnizaţiei pentru carantină este de 75% din media lunară a ultimelor şase luni din cele 12 luni din care se constituie stagiul de cotizare (până la limita a 12 salarii minime brute pe ţară lunar). Ambele indemnizaţii sunt suportate integral din bugetul Fondului unic de asigurări sociale de sănătate. Asiguraţii care se află în incapacitate temporară de muncă pe o perioadă mai mare de 90 de zile consecutive beneficiază de tratament balnear şi de recuperare a capacităţii de muncă, costurile tratamentului fiind suportate din bugetul Fondului unic de asigurări sociale de sănătate, în condiţiile prevăzute de Contractul-cadru privind condiţiile acordării asistenţei medicale în cadrul sistemului de asigurări sociale de sănătate;

- concediul şi indemnizația de maternitate. Salariatele au dreptul la concedii pentru sarcină şi lăuzie, pe o perioadă de 126 de zile calendaristice, perioadă în care beneficiază de indemnizație de maternitate. Concediul pentru sarcină se acordă pe o perioadă de 63 de zile înainte de naştere, iar concediul pentru lăuzie, pe o perioadă de 63 de zile după naştere, acestea putându-se combina, la propunerea medicului, în aşa fel încât durata minimă obligatorie a concediului de lăuzie să fie de 42 de zile calendaristice. Această indemnizație se suportă integral din bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, cuantumul fiind de 85% din media lunară a ultimelor şase luni din cele 12 luni din care se constituie stagiul de cotizare (până la limita a 12 salarii minime brute pe țară lunar);
- concediul şi indemnizația pentru îngrijirea copilului bolnav. Salariații au dreptul la concediu şi indemnizație pentru îngrijirea copilului bolnav în vârstă de până la şapte ani, iar în cazul copilului cu handicap, pentru afecțiunile intercurente, până la împlinirea vârstei de 18 ani. Această indemnizație se acordă pe baza certificatului de concediu medical eliberat de medicul de familie şi a certificatului pentru persoanele cu handicap şi se suportă integral din bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate.

Cuantumul brut lunar al acesteia este de 85% din media lunară a ultimelor şase luni din cele 12 luni din care se constituie stagiul de cotizare (până la limita a 12 salarii minime brute pe țară lunar).

- concediul şi indemnizația de risc maternal. Aceasta se suportă integral din bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, cuantumul fiind de 75% din media lunară a ultimelor şase luni din cele 12 luni din care se constituie stagiul de cotizare (până la limita a 12 salarii minime brute pe țară lunar). Indemnizația de risc maternal se acordă pentru asigurarea protecției maternității la locurile de muncă.

Sumele reprezentând indemnizații plătite de societatea angajatoare, care depăşesc suma contribuțiilor datorate de acestea în luna respectivă se recuperează din:

- contribuțiile reprezentând sume datorate Fondului național unic de asigurări sociale pentru lunile următoare (sume care rezultă din aplicarea cotei de 0,85% la baza impozabilă);
- bugetul Fondului național unic de asigurări sociale, atunci când se solicită restituirea lor.

O societate comercială are obligaţia de a achita în contul Casei de Asigurări Sociale de Sănătate o contribuţie lunară de 5,2% aplicată la suma veniturilor din salarii sau asimilate salariilor. Contribuţia lunară a salariaţilor unei societăţi comerciale se stabileşte la cota de 5,5%, aplicată la veniturile din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit.

Contribuţiile pentru salariaţii care se află în concediu pentru creşterea copilului până la împlinirea vârstei de doi ani şi în cazul copilului cu handicap, până la împlinirea de către copil a vârstei de trei ani, se stabilesc prin aplicarea cotei corespunzătoare asupra sumei reprezentând valoarea a două salarii de bază minime brute pe ţară, şi se suportă din bugetul de stat. Contribuţia se calculează utilizând următoarea formulă:

$$\frac{\text{SMB} \times 2 \times \ldots\ldots\ldots \%}{\text{Numărul de zile lucrătoare din luna în care se face calculul}} \times \text{Nr. de zile lucrătoare din luna pentru care se face calculul}$$

unde:

SMB – salariul de bază minim brut pe ţară.

Societăţile comerciale angajatoare care au obligaţia de plată a asigurărilor sociale de sănătate au obligaţia de a declara sumele datorate la organele fiscale teritoriale la care sunt luate în evidenţă ca plătitoare de impozite şi taxe. Listele nominale cu salariaţii se depun lunar, până la data de 25 a lunii curente pentru luna anterioară, la casele de asigurări de sănătate, la care salariaţii au optat. Contribuţia la asigurările sociale se calculează şi se reţine lunar de societatea comercială, urmând a fi achitată până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se efectuează plata drepturilor salariale. Excepţia este reprezentată de contribuabilii, societăţi comerciale, care sunt plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, aici termenul de declarare şi plată fiind trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului încheiat.

3. În sistemul asigurărilor pentru şomaj sunt evidenţiaţi salariaţii care obţin venituri salariale de la societăţi comerciale. Pe lângă salariaţi sunt asiguraţi funcţionarii publici, militarii angajaţi pe bază de contract etc.

În cadrul veniturilor bugetului asigurărilor pentru şomaj un rol aparte îl au contribuţiile societăţilor comerciale angajatoare şi salariaţii acestora. Astfel, societăţile comerciale sunt obligate să plătească lunar o contribuţie la bugetul asigurărilor pentru şomaj, a cărei cotă de 0,5% se aplică asupra fondului total de salarii brute lunare. Prin fond total de salarii brute se înţelege suma alcătuită din:

- salariile de bază;
- indemnizaţii, ca unică formă de remunerare a activităţii;

- sporuri, adaosuri şi indemnizații;
- salariile de merit;
- stimulentele şi premiile de orice fel care se plătesc din fondul de salarii;
- indemnizațiile pentru perioadele de incapacitate temporară de muncă, suportate de societate;
- orice alte sume plătite din fondul de salarii, cu excepția compensațiilor acordate în condițiile legii şi ale contractului colectiv de muncă, salariaților concediați din motive ce nu țin de persoana lor.

Baza lunară de calcul asupra căreia se aplică contribuția individuală în cotă de 0,5% este reprezentată de salariul de bază brut, conform contractului individual de muncă, corespunzător funcției deținute, la care se adaugă indemnizația de conducere, salariul de merit şi alte drepturi salariale.

Cotele contribuțiilor se stabilesc prin Legea bugetului asigurărilor sociale de stat, în funcție de necesarul de resurse pentru acoperirea cheltuielilor bugetului asigurărilor pentru şomaj.

Societățile comerciale au obligația de a depune, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează drepturile salariale şi/sau veniturile de natura acestora, la agenția pentru ocuparea forței de muncă în a cărei rază teritorială îşi are sediul, declarația lunară privind evidența nominală a asiguraților şi a obligațiilor de plată la bugetul asigurărilor pentru şomaj.

4. În vederea asigurării creanțelor salariale, a fost constituit Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale. Din acest fond se asigură plata creanțelor salariale care rezultă din contractele individuale de muncă şi din contractele colective de muncă încheiate de salariați cu societăți comerciale împotriva cărora au fost pronunțate hotărâri judecătoreşti definitive de deschidere a procedurii insolvenței şi față de care a fost dispusă măsura ridicării totale sau parțiale a dreptului de insolvență.

Constituirea, gestionarea şi utilizarea Fondului de garantare are la bază următoarele principii:

- principiul contributivității, conform căruia fondul se constituie pe baza contribuțiilor datorate de societățile comerciale angajatoare;
- principiul obligativității conform căruia societățile comerciale au obligația de a participa la constituirea fondului;
- universalitatea obligației de plată a creanțelor salariale, indiferent de îndeplinirea sau neîndeplinirea obligației de contribuție a societăților comerciale;

– fondul de garantare este independent de resursele gestionate de instituţia de administrare;
– fondul de garantare nu poate face obiectul măsurilor asiguratorii sau al executării silite.

Resursele financiare ale Fondului de garantare se constituie în special din contribuţia societăţilor comerciale. Acestea au obligaţia de a plăti lunar o contribuţie în cotă de 0,25%, aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de salariaţi. Neplata în termen a acestei contribuţii conduce la aplicarea unor majorări de întârziere.

Fondul total de salarii brute include:
– salariile de bază;
– sporurile, adaosurile şi indemnizaţiile;
– salariile de merit;
– stimulentele şi premiile de orice fel care se plătesc din fondul de salarii;
– indemnizaţiile pentru concediul de odihnă;
– indemnizaţiile pentru perioadele de incapacitate temporară de muncă, suportate de societatea comercială angajatoare;
– orice alte sume plătite din fondul de salarii, cu excepţia compensaţiilor acordate în condiţiile legii şi ale contractului colectiv de muncă, salariaţilor concediaţi pentru motive care nu ţin de persoana lor.

5. Contribuţia de asigurări pentru accidente de muncă şi boli profesionale se datorează de societăţile comerciale angajatoare. Sunt asiguraţi astfel salariaţii care desfăşoară activităţi pe baza unui contract individual de muncă, indiferent de durata acestuia. Se determină prin aplicarea unei cote, cuprinse între 0,1%-0,85%, la suma veniturilor brute realizate lunar. Cota aplicată se determină în funcţie de activitatea principală desfăşurată potrivit clasificării CAEN. Contribuţia se achită până la data de 25 inclusiv a lunii următoare lunii pentru care s-a efectuat plata drepturilor salariale. În cazul societăţilor comerciale plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor termenul de plată este de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului încheiat.

11.2.3. Contabilitatea operaţiunilor de personal, asigurări sociale şi protecţie socială

Contabilitatea decontărilor cu personalul cuprinde drepturile salariale, sporurile, adaosurile, premiile din fondul de salarii şi alte drepturi în bani sau natură datorate de o societate personalului pentru munca prestată.

Drepturile de personal neridicate în termenul legal se înregistrează într-un cont distinct, pe fiecare salariat în parte. Reținerile din salariile angajaților pentru cumpărări cu plata în rate, chirii sau pentru alte obligații ale acestora, datorate terților (popriri, pensii alimentare) se efectuează numai în baza unor titluri executorii sau ca urmare a unor relații contractuale.

În categoria altor datorii față de personal se includ sumele datorate și neachitate personalului cum ar fi concediile de odihnă și alte drepturi de personal.

În categoria altor creanțe în legătură cu personalul se includ:

– sumele care urmează a fi încasate de la personal;
– debitele provenite din avansuri de trezorerie nedecontate, din distribuiri de uniforme şi echipamente de lucru, precum şi debitele provenind din pagube materiale, amenzile şi penalitățile stabilite în baza unor hotărâri judecătoreşti;
– alte creanțe în legătură cu personalul.

Conturile utilizate pentru evidențierea operațiunilor de personal şi conturile asimilate se regăsesc în cadrul grupei 42, grupă ce conține conturile următoare:

- contul 421 „Personal salarii datorate", care are funcție contabilă de pasiv. Cu ajutorul acestui cont se ține evidența decontărilor cu personalul pentru drepturile salariale cuvenite acestuia în bani sau în natură, inclusiv a sporurilor, adaosurilor, premiilor din fondul de salarii etc.;
- contul 423 „Personal-ajutoare materiale datorate", cont de pasiv. Acesta evidențiază ajutoarele de boală pentru incapacitate de muncă, cele pentru îngrijirea copilului, ajutoarele de deces şi alte ajutoare datorate;
- contul 424 „Prime reprezentând participarea personalului la profit", cont de pasiv. Acesta ține evidența primelor acordate personalului din profitul realizat, potrivit prevederilor legale;
- contul 425 „Avansuri acordate personalului", cont de activ. Acest cont ține evidența avansurilor acordate personalului;
- contul 426 „Drepturi de personal neridicate", cont de pasiv. Cu ajutorul acestui cont se ține evidența drepturilor de personal neridicate în termenul legal;
- contul 427 „Reținеri din salarii datorate terților", cont de pasiv. Cu ajutorul acestui cont se ține evidența reținerilor şi popririlor din salarii, datorate terților;
- contul 428 „Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul", cont bifuncțional. Ține evidența altor datorii și creanțe în legătură cu personalul.

Contabilitatea decontărilor privind contribuțiile sociale cuprinde obligațiile pentru contribuția la asigurările sociale, contribuția la asigurările sociale de sănătate și la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj. Eventualele sume datorate sau care urmează a fi încasate în perioadele următoare, aferente exercițiilor financiare, se înregistrează ca alte datorii și creanțe sociale.

Conturile utilizate pentru evidențierea asigurărilor sociale, protecției sociale și a conturilor asimilate, sunt cuprinse în grupa 43:

- contul 431 „Asigurări sociale", cont de pasiv. Acesta ține evidența decontărilor privind contribuția societății și a salariaților acesteia la asigurările sociale și la asigurările sociale de sănătate;
- contul 437 „Ajutor de șomaj", cont de pasiv. Ține evidența decontărilor privind ajutorul de șomaj, datorat atât de societate, cât și de salariați;
- contul 438 „Alte datorii și creanțe salariale", cont bifuncțional. Acesta ține evidența datoriilor de achitat sau a creanțelor de încasat în contul asigurărilor sociale, precum și a plății acestora.

Pentru exemplificarea contabilității operațiunilor privind personalul, asigurările și protecția socială, am în vedere statul de plată aferent SC „X" SA din luna decembrie N prezentat în anexe:

Înregistrările contabile sunt următoarele:

1. înregistrarea acordării avansului acordat

425 Avansuri acordate personalului	=	5121 Conturi de bănci în lei	3.276 lei

2. înregistrarea cheltuielilor cu salariile

641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	421 Personal salarii datorate	11.200 lei

3. înregistrarea reținerilor din salarii

421 Personal salarii datorate	=	%	6.286 lei
		4312 Contribuția personalului la asigurările sociale	1.064 lei
		4314 Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate	616 lei
		4372 Contribuțiile personalului la fondul de șomaj	56 lei
		444 Impozitul pe venituri sub formă de salarii	1.274 lei
		425 Avansuri acordate personalului	3.276 lei

4. înregistrarea contribuției la asigurările sociale

6451 Contribuția unității la asigurările sociale CAS	=	4311.01 Contribuția unității la asigurările sociale CAS	2.016 lei

5. înregistrarea contribuției la asigurările sociale de sănătate

6453.01 Contribuția unității la asigurările sociale de sănătate - CASS	=	4313.01 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate – CASS	582 lei

6. înregistrarea contribuției la fondul de şomaj

6452 Contribuția unității la fondul de şomaj	=	4371 Contribuția unității la fondul de şomaj	56 lei

7. înregistrarea contribuției la fondul unic de asigurări sociale de sănătate

6453.02 Contribuția angajatului pentru asigurările sociale de sănătate – FNUASS	=	4313.02 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate - FNUASS	95 lei

8. înregistrarea contribuției la fondul de accidente şi boli profesionale

6458 Alte cheltuieli privind asigurările contribuția unității la asigurările şi protecția socială sociale - analitic distinct	=	4311.02 Contribuția unității la asigurările sociale – analitic distinct FABF	45 lei

9. înregistrarea contribuției la fondul de garantare a creanțelor salariale

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe, şi vărsăminte asimilate	=	447.01 Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate – FGCS	28 lei

10. înregistrarea contribuției la inspectoratul teritorial de muncă

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	447.02 Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate – ITM	28 lei

Carnetele de muncă ale salariaților încadrați la societățile comerciale se păstrează şi se completează de inspectoratele teritoriale de muncă în a căror rază teritorială acestea îşi au sediul. Pentru serviciile prestate inspectoratele de muncă percep un comision stabilit după cum urmează:

- 0,75% din fondul de salariu lunar, societăților comerciale cărora le păstrează şi le completează carnetele de muncă;

- 0, 25% din fondul de salarii lunar, societăţilor comerciale cărora doar le prestează servicii privind verificarea şi certificarea legalităţii înregistrate efectuate de către acestea.

Societăţile comerciale au obligaţia să calculeze comisionul şi să depună lunar la inspectoratul teritorial de muncă o declaraţie privind stabilirea comisionului. Plata comisionului şi depunerea declaraţiei se fac până la data de 25 a lunii următoare celei încheiate.

11. înregistrarea efectuării plăţii reprezentând contribuţii aferente salariilor

	%	= 5121 Conturi la bănci în lei	5.860 lei
4311.01	Contribuţia unităţii la asigurările sociale CAS		2.016 lei
4311.02	Contribuţia unităţii la asigurările sociale FABF		45 lei
4312	Contribuţia personalului la asigurările sociale		1.064 lei
4313.01	Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate – CASS		582 lei
4313.02	Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate – FNUASS		95 lei
4314	Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate		616 lei
4371	Contribuţia unităţii la fondul de şomaj		56 lei
4372	Contribuţia personalului la fondul de şomaj		56 lei
444	Impozitul pe venituri sub formă de salarii		1.274 lei
447.01	Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate – FGCS		28 lei
447.02	Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate – ITM		28 lei

12. înregistrarea efectuării plăţii datorate faţă de salariaţi

421 Personal salarii datorate	=	5121 Conturi la bănci în lei	4.914 lei

În situaţia în care plata avansului şi a sumei datorate la lichidare nu se face prin contul de la bancă, atunci se va folosi contul 5311 „Casa în lei".

Notă: Cotele luate în calcul la determinarea CAS (condiţii normale de muncă) sunt cele aferente lunii decembrie 2008, respectiv 9,5% şi 18%. Aceste cote sunt de 10,5%, respectiv 20,8% începând cu luna februarie 2009.

Declaraţiile care se întocmesc şi se depun sunt următoarele:

- declarația privind obligațiile de plată la bugetul asigurărilor sociale (formular 102);
- declarația la casa de asigurări sociale (CAS);
- declarația la casa de asigurări sociale de sănătate (CASS);
- declarația privind obligațiile de plată către bugetul Fondului Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate pentru concedii şi indemnizări;
- declarația la agenția de ocupare a forței de muncă (şomaj);
- declarația privind stabilirea comisionului datorat la inspectoratul teritorial de muncă (ITM). La ITM se depune şi statul de salarii.

Statul de salarii şi toate declarațiile de mai sus se întocmesc în două exemplare. Un exemplar din acestea, semnat, ştampilat şi înregistrat, revine societății comerciale.

Declarațiile de mai sus, întocmite în conformitate cu datele din statul de salarii care a stat la baza înregistrărilor în contabilitate, prezentate anterior, sunt evidențiate în anexe.

Exemplu privind calcularea indemnizației pentru incapacitate temporară în muncă: Salariatul Z s-a aflat în concediu pentru incapacitate temporară de muncă 15 zile din luna martie, exercițiul financiar N.

Baza de calcul se determină având în vedere media veniturilor lunare din ultimele şase luni din cele 12 luni din care se constituie stagiul de cotizare:

- Veniturile corespunzătoare celor şase luni sunt următoarele:

- luna 1	3.000 lei	20 zile lucrătoare
- luna 2	3.500 lei	21 zile lucrătoare
- luna 3	3.400 lei	20 zile lucrătoare
- luna 4	3.400 lei	21 zile lucrătoare
- luna 5	3.400 lei	20 zile lucrătoare
- luna 6	3.600 lei	21 zile lucrătoare
TOTAL	20.300 lei	123 zile lucrătoare

- Media veniturilor corespunzătoare celor şase luni:

20.300 lei/123 zile = 165,04 lei;

- Indemnizația pentru incapacitate de muncă suportată de societate:

5 zile × 165,04 lei = 825,20 lei;

- Indemnizația pentru incapacitate de muncă suportată din FNUASS:

10 zile × 165,04 lei = 1.650,40 lei.

11.3. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului şi fondurile speciale

Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului şi fondurile speciale evidenţiază operaţiunile economico-financiare generate de:

a) impozitele şi taxele datorate de o societate comercială bugetului de stat, şi anume: impozitul pe profit, impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, impozitul pe veniturile din salarii, impozitul pe veniturile obţinute din România de nerezidenţi şi impozitul pe reprezentanţele firmelor străine înfiinţate în România; taxa pe valoarea adăugată, accizele şi alte taxe speciale;

b) impozitele şi taxele datorate de o societate comercială bugetelor locale: impozitul pe clădiri; impozitul şi taxa pe teren; impozitul pe mijloacele de transport; taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor şi autorizaţiilor; taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă şi publicitate; impozitul pe spectacole; taxa hotelieră; taxe speciale şi alte taxe locale;

c) contribuţiile datorate de o societate comercială diferitelor fonduri: fondul de solidaritate al persoanelor cu handicap; fondul de garantare a creanţelor salariale; inspectoratul teritorial de muncă etc.

Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului şi fondurile speciale se ţine cu ajutorul conturilor din grupa 44, grupă care conţine conturi preponderent de pasiv. În cadrul acestei grupe se disting următoarele conturi:

A) contul 441 „Impozitul pe profit/venit”, cont de pasiv ce evidenţiază decontările cu bugetul statului privind impozitul pe profit sau impozitul pe veniturile microîntreprinderilor. În cadrul acestui cont se disting două conturi sintetice de gradul al II-lea, şi anume:

- contul 4411 „Impozitul pe profit”;
- contul 4418 „Impozitul pe venit”.

Impozitul pe profit/venit trebuie recunoscut ca datorie în limita sumei neplătite. În situaţia în care suma achitată depăşeşte suma datorată, surplusul va fi recunoscut drept creanţă.

Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepţiile prevăzute de Codul fiscal. Impozitul pe profit se calculează aplicând cota de impozitare la profitul impozabil

Impozitul pe profit = Profitul impozabil × Cota de impozitare.

Profitul impozabil se calculează ca diferenţă între veniturile din orice sursă şi cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile şi la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Dintre veniturile neimpozabile se evidențiază:

- dividendele primite de la o persoană juridică română;
- veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, precum şi veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile;
- diferențele favorabile de valoare corespunzătoare:

a) titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la societățile la care se dețin titluri de participare;

b) investițiilor financiare pe termen lung, reprezentând acțiuni deținute la societăți afiliate.

Atât titlurile de participare, cât şi investițiile financiare pe termen lung sunt deținute ca imobilizări şi sunt înregistrate ca atare în contabilitate.

Cheltuielile deductibile sunt reprezentate de cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, dar şi de:

- cheltuielile cu achiziționarea ambalajelor;
- cheltuielile efectuate pentru protecția muncii şi pentru prevenirea accidentelor de muncă şi a bolilor profesionale;
- cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă şi boli profesionale;
- cheltuielile cu primele de asigurare a riscurilor profesionale;
- cheltuielile de reclamă şi publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris;
- cheltuielile de transport şi de cazare în țară şi în străinătate, efectuate pentru salariați şi administratori;
- cheltuielile pentru formarea şi pregătirea profesională a angajaților;
- cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, participarea la târguri şi expoziții;
- cheltuielile de cercetare-dezvoltare, care nu îndeplinesc condițiile pentru a fi recunoscute ca imobilizări necorporale;
- cheltuielile pentru perfecționarea managementului;
- cheltuielile pentru protejarea mediului şi conservarea resurselor;
- taxele de înscriere, cotizațiile şi contribuțiile datorate către Camera de comerț şi industrie, organizațiile sindicale şi patronale;
- pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, atunci când:
  a. procedura de faliment a societății debitoare a fost închisă pe baza hotărârii judecătoreşti;

b. societatea debitoare înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul;
c. societatea cu răspundere limitată cu asociat unic, fără succesori, este dizolvată sau lichidată.

Din categoria cheltuielilor cu deductibilitate limitată menționez:

- cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicate asupra bazei impozabile care este egală cu: total venituri impozabile – total cheltuieli aferente veniturilor impozabile + cheltuieli de protocol + cheltuieli cu impozitul pe profit;
- suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România şi în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;
- cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului. Exemple de cheltuieli sociale: ajutoare pentru naştere, ajutoare pentru înmormântare, ajutoare pentru boli grave şi incurabile etc.;
- perisabilitățile, în limitele stabilite de lege;
- rezerva legală, în limita unei cote de 5%, aplicată asupra profitului contabil, înainte de determinarea impozitului pe profit, din care se scad veniturile neimpozabile şi se adaugă cheltuielile aferente acestor venituri, până când se atinge a cincea parte din capitalul social subscris şi vărsat;
- provizioanele constituite în limita unui procent din valoarea creanțelor asupra clienților, în condițiile prevăzute de Codul fiscal;
- cheltuielile cu dobânzile în cazul în care gradul de îndatorare a unei societăți comerciale este mai mare de trei. Prin grad de îndatorare se înțelege raportul dintre capitalul împrumutat, reprezentat de totalul creditelor şi împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, şi capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului şi sfârşitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Atunci când gradul de îndatorare este mai mare de trei, cheltuielile cu dobânzile se reportează în perioada următoare, până la deductibilitatea integrală a acestora;
- cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor obținute de la entități, altele decât societăți bancare sau instituții financiare. Dobânzile deductibile sunt limitate la:
  a. nivelul ratei dobânzii de referință a BNR, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei;

b. nivelul ratei dobânzii anuale de 7% pentru împrumuturile în valută. Acest nivel este actualizat periodic;

- cheltuielile cu amortizarea, calculate în mod eronat față de reglementările prevăzute la amortizarea imobilizărilor necorporale și corporale;
- cheltuielile efectuate, în numele unui angajat, la schemele de pensii facultative, sau cu primele de asigurare voluntară de sănătate, în limitele stabilite prin reglementări etc.

Dintre cele mai reprezentative cheltuieli nedeductibile menționez:

- dobânzile sau majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române;
- cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare;
- cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ;
- cheltuielile cu contribuțiile plătite peste limitele stabilite;
- cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări servicii, pentru care o societate comercială nu poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfăşurate şi pentru care nu sunt încheiate contracte;
- cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele societății, precum şi cele care nu sunt aferente obiectului de activitate etc.

Societățile comerciale care efectuează sponsorizări scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente, dacă totalul acestor cheltuieli îndeplineşte în mod cumulativ următoarele condiții:

- este în limita a 3‰ din cifra de afaceri;
- nu depăşeşte mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.

Societățile comerciale au obligația de a declara şi plăti impozitul pe profit trimestrial, până la data de 25 inclusiv, a primei luni următoare trimestrului pentru care se datorează impozitul. Băncile au obligația de a plăti impozit pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, actualizate cu indicele de inflație. Termenul de depunere maximal al declarației privind impozitul pe profit anual este 15 aprilie inclusiv a anului următor pentru anul încheiat. Sistemul plăților anticipate urmează a se aplica oricărei societăți comerciale începând cu 01.01.2010.

Declarația anuală de impozit pe profit trebuie depusă de orice societate comercială. Rezultatul anual al unei societăți comerciale poate fi profit sau pierdere, pierderea urmând a fi recuperată din profiturile impozabile obținute în următorii şapte ani consecutivi.

Exemplu: SC „X" SA prezintă următoarea situație a veniturilor și cheltuielilor:

- total venituri 320.000 lei, din care 20.000 lei dividende de la o persoană juridică română;
- total cheltuieli 90.000 lei, din care cheltuieli de protocol 15.000 lei, cheltuieli privind penalitățile acordate autorităților române 5.000 lei, cheltuieli efectuate fără a avea documente justificative 2.000 lei și cheltuieli cu impozitul pe profit 34.000 lei.

1. determinarea deductibilității cheltuielilor de protocol

Baza impozabilă	+	Venituri totale	+320.000 lei
	–	Cheltuieli totale	-90.000 lei
	+	Cheltuieli de protocol	+15.000 lei
	+	Cheltuieli cu impozitul pe profit	+34.000 lei
		TOTAL	**279.000 lei**

Cheltuieli de protocol deductibile = 279.000 lei × 2% = 5.580 lei
Cheltuieli de protocol nedeductibile = 15.000 lei – 5.580 lei = 9.420 lei

2. determinarea bazei impozabile la care se calculează impozitul pe profit

Baza impozabilă	+	Venituri totale	+320.000 lei
	-	Cheltuieli totale	-90.000 lei
	-	Venituri din dividende de la o persoană juridică	-20.000 lei
	+	Cheltuieli de protocol nedeductibile	+9.420 lei
	+	Cheltuieli privind penalitățile datorate autorităților	+5.000 lei
	+	Cheltuieli efectuate fără a avea documente justificative	+2.000 lei
	+	Cheltuieli cu impozitul pe profit	34.000 lei
		TOTAL	**260.420 lei**

3. determinarea impozitului pe profit

Impozitul pe profit = Baza impozabilă × Cota de impozitare
260.420 lei × 16% = 41.667,20 lei

4. determinarea sumei reprezentând impozit pe profit de declarat și de înregistrat în contabilitate

Impozitul pe profit = 41.667,20 lei – 34.000 lei = 7.667,20 lei

5. înregistrarea în contabilitate a sumei reprezentând impozit pe profit datorat

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	4411 Impozitul pe profit	7.667,20 lei
4411 Impozit pe profit	=	473 Decontări din operații în curs de clasificare	0,20 lei

6. înregistrarea achitării sumei reprezentând impozit pe profit datorat

4411 Impozitul pe profit	=	5121 Conturi la bănci în lei	7.667 lei

Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor este datorat de societățile comerciale care îndeplinesc următoarele condiții în mod cumulativ:

- realizează venituri, altele decât cele din consultanță şi management, în proporție de peste 50% din veniturile totale;
- au de la unu până la nouă salariați inclusiv;
- au realizat venituri care nu au depăşit echivalentul în lei a 100.000 euro.

Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor este reprezentată de veniturile din orice sursă, din care se scad:

- veniturile din variația stocurilor;
- veniturile din producția de imobilizări;
- veniturile din provizioane;
- veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare, pentru pagubele produse la activele corporale proprii;
- veniturile rezultate din anularea datoriilor şi a majorărilor datorate bugetului statului care nu au fost cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

Baza impozabilă se diminuează şi cu valoarea de achiziție a caselor de marcat, în conformitate cu documentul justificativ, în trimestrul în care aceasta este pusă în funcțiune.

Cota de impozitare pentru anul 2008 a fost stabilită la 2,5%, iar cea pentru anul 2009 la 3%. Calculul şi plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul.

În situația în care o microîntreprindere realizează în timpul unui an fiscal venituri mai mari de 100.000 de euro sau ponderea veniturilor realizate din consultanță şi management în veniturile totale este de peste 50% inclusiv, aceasta va deveni societate plătitoare de impozit pe profit. Calculul şi plata

impozitului pe profit se efectuează începând cu trimestrul în care s-a depăşit una dintre condiţiile prevăzute anterior.

Societatea comercială plătitoare de impozit pe profit, care la sfârşitul exerciţiului financiar precedent a îndeplinit cumulativ condiţiile de recunoaştere ca microîntreprindere, poate opta pentru plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor. Aceasta numai în situaţia în care societatea nu a mai fost niciodată plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor. Schimbarea sistemului de impozitare trebuie adus la cunoştinţa organelor fiscale prin depunerea unei declaraţii de modificare a vectorului fiscal.

Exemplu: O societate comercială, microîntreprindere, prezintă următoarele date şi informaţii:

- valoarea totală a veniturilor = 150.000 lei;
- valoarea veniturilor din producţia de imobilizări = 20.000 lei;
- cheltuieli cu impozitul pe veniturile microîntreprinderilor = 3.000 lei;
- valoarea casei de marcat achiziţionate şi puse în funcţiune = 1.500 lei.

1. determinarea bazei impozabile la care se calculează impozitul pe veniturile microîntreprinderilor

Baza impozabilă	+	Valoarea totală a veniturilor	+150.000 lei
	-	Valoarea veniturilor din producţia de imobilizări	- 20.000 lei
	-	Valoarea casei de marcat achiziţionate	-1.500 lei
		TOTAL	128.500 lei

2. determinarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor

Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor = *Baza impozabilă* × *Cota de impozitare* =128.500 lei × 3% = 3.855 lei

3. determinarea sumei reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor de declarat şi de înregistrat în contabilitate

Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor = 3.855 lei – 3.000 lei = 655 lei

4. înregistrarea în contabilitate a sumei reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor datorat

698 Cheltuieli cu impozitul pe venit	=	4418 Impozitul pe venit	655 lei

5. înregistrarea achitării sumei reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor datorat

4418 Impozitul pe venit	=	5121 Conturi la bănci în lei	655 lei

Potrivit reglementărilor legale nu pot fi microîntreprinderi societățile comerciale care desfăşoară activități în domeniul bancar, în domeniul asigurărilor, reasigurărilor sau al pieței de capital, precum şi în domeniul jocurilor de noroc, pariurilor sportive sau cazinourilor.

Înregistrarea în contabilitate a amortizării aferente imobilizărilor necorporale sau corporale, în cazul microîntreprinderilor, se efectuează urmând reglementările valabile societăților comerciale plătitoare de impozit pe profit.

B. contul 442 „Taxa pe valoarea adăugată”, acesta având caracter bifuncțional. În cadrul său se disting următoarele conturi sintetice de gradul al II-lea:

- contul 4423 „TVA de plată”, cont de pasiv;
- contul 4424 „TVA de rambursat”, cont de activ;
- contul 4426 „TVA deductibilă”, cont de activ;
- contul 4427 „TVA colectată”, cont de pasiv;
- contul 4428 „TVA neexigibilă”, cont bifuncțional.

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat bugetului de stat. O societate comercială este considerată ca fiind impozabilă, din punct de vedere al TVA, dacă desfăşoară activități economice, de o manieră independentă, indiferent de locul acestora.

În relațiile comerciale cu străinătatea, o societate comercială poate efectua:

- o achiziție intracomunitară (intrare de bunuri dintr-o țară membră a Uniunii Europene);
- o livrare intracomunitară (ieşire de bunuri către o țară membră a Uniunii Europene);
- import (intrare de bunuri dintr-o țară din afara Uniunii Europene);
- export (ieşire de bunuri către o țară din afara Uniunii Europene).

Operațiunile cuprinse în sfera de aplicare a TVA sunt:

- livrările de bunuri. Prin livrare de bunuri se înțelege transferul dreptului de a dispune de bunuri ca şi un proprietar.
- prestările de servicii (exemple: închirierea de bunuri sau transmiterea dreptului de folosință a bunurilor în cadrul unui contract de leasing; transferul şi/sau transmiterea folosinței

drepturilor de autor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale; servicii de intermediere etc.);
- schimbul de bunuri sau servicii;
- achiziţiile intracomunitare de bunuri. În sensul Codului fiscal se consideră achiziţie intracomunitară de bunuri obţinerea dreptului de a dispune, ca şi un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinaţia indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru al Uniunii Europene, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor;
- importul de bunuri.

O importanţă deosebită o are faptul generator şi exigibilitatea TVA. Faptul generator este reprezentat de momentul în care sunt realizate condiţiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei. Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptăţită să solicite plata TVA de către societăţile comerciale, iar exigibilitatea plăţii taxei reprezintă data la care societatea are obligaţia de plăti taxa la bugetul de stat.

Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, excepţie făcând următoarele situaţii:
- pentru livrările de bunuri în baza unui contract de consignaţie, se consideră că bunurile sunt livrate la data la care consignatorul sau beneficiarul devine proprietarul bunurilor;
- pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalităţile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător;
- pentru prestările de servicii decontate pe bază de situaţii de lucrări, faptul generator ia naştere la data emiterii acestor situaţii sau, după caz, la data acceptării acestora de către societatea beneficiară;
- în cazul operaţiunilor de închiriere, leasing, concesionare şi arendare de bunuri, faptul generator este reprezentat de data prevăzută în contract pentru efectuarea plăţii.

Baza impozabilă a TVA cuprinde următoarele elemente:
- contrapartida obţinută sau care urmează a fi obţinută de furnizor sau de prestator din partea cumpărătorului sau beneficiarului;
- impozitele şi taxele nerecuperabile;
- cheltuielile accesorii precum: comisioane, cheltuieli de ambalare, transport şi asigurare, solicitate de furnizor sau prestator, cumpărătorului sau beneficiarului.

În baza de impozitare nu se cuprind:

- rabaturile, remizele, risturnurile, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;
- dobânzile, percepute pentru plăți cu întârziere;
- valoarea ambalajelor care circulă între furnizorii de marfă și clienți, prin schimb, fără facturare etc.

Cotele de taxă pe valoarea adăugată aplicate în România sunt reprezentate de cota standard de 19%, de cota redusă de 9% (aplicabilă în cazul livrărilor de medicamente, produse ortopedice, manuale școlare, cărți, ziare, reviste, cazarea în unitățile hoteliere etc.), precum și de cota de 5% aplicabilă în cazul vânzării de locuințe sociale.

Pe lângă operațiunile taxabile cu cele trei cote menționate, sunt și operațiuni scutite de TVA.

Orice societate comercială stabilită în România care realizează sau intenționează să realizeze activități economice ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de TVA cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent. De regulă, orice societate comercială care nu este stabilită și nici înregistrată în scopuri de TVA în România va solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent pentru operațiuni realizate pe teritoriul țării noastre care dau drept de deducere a taxei, înainte de efectuarea operațiunilor respective.

Societățile comerciale, înregistrate în scopuri de TVA, au dreptul de a deduce taxa aferentă achizițiilor, în special dacă acestea sunt destinate realizării de operațiuni taxabile. Astfel, acestea au dreptul de a scădea din valoarea TVA colectată, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a TVA pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere. Dreptul de deducere este exercitat prin decontul de TVA.

În situația în care:

- o societate comercială efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii taxabilă, acesta are obligația de a emite o factură către fiecare beneficiar, cel târziu pană la data de 15 a lunii următoare celei în care s-a efectuat livrarea sau s-a prestat serviciul;
- o societate comercială încasează avansuri în legătură cu o livrare de bunuri viitoare sau o prestare de servicii viitoare, aceasta are obligația de a emite o factură pentru fiecare sumă înregistrată ca avans, până în data de 15 a lunii următoare celei în care avansurile au fost încasate.

Factura conține în mod obligatoriu informațiile următoare:

- numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

- data emiterii facturii;
- denumirea, adresa şi codul de TVA ale societăţii comerciale care emite factura;
- denumirea, adresa şi codul de TVA ale societăţii comerciale cumpărătoare de bunuri şi servicii;
- denumirea şi cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;
- baza de impozitare a bunurilor şi serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operaţiune netaxabilă, preţul unitar, rabaturile, remizele, risturnele şi alte reduceri de preţ;
- indicarea, în funcţie de cotele taxei, a TVA şi a sumei totale a acesteia, exprimate în lei.

Semnarea şi ştampilarea facturilor nu sunt obligatorii.

Perioada fiscală este reprezentată de:

– luna calendaristică;
– trimestrul calendaristic pentru societatea comercială care a realizat în cursul exerciţiului financiar precedent o cifră de afaceri mai mică decât echivalentul în lei a 100.000 euro.

Societăţile comerciale care au obligaţia depunerii deconturilor trimestriale trebuie să depună la organele fiscale competente o notificare în care să se menţioneze cifra de afaceri din anul precedent. Această notificare se depune până la data de 25 ianuarie inclusiv, pentru exerciţiul financiar încheiat la 31.12.N.

Deconturile privind TVA se depun:

– lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare, pentru societăţile comerciale la care perioada fiscală este reprezentată de luna calendaristică;
– trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului încheiat pentru societăţile comerciale la care perioada fiscală este reprezentată de trimestrul calendaristic.

Plata TVA se face până la data la care este obligatorie depunerea deconturilor corespunzătoare.

Pe lângă obligativitatea depunerii deconturilor de TVA există obligativitate şi în ceea ce priveşte depunerea a numeroase alte declaraţii, dintre acestea evidenţiindu-se următoarele:

- declaraţia recapitulativă, VIES, declaraţie care cuprinde informaţii referitoare la achiziţiile şi livrările intracomunitare, pe fiecare furnizor sau client în parte;

- declarația intrastat, care se depune de societățile comerciale înregistrate în scopuri de TVA care realizează schimburi de bunuri cu alte state membre ale Uniunii Europene, a căror valoare depășește pragul valoric intrastat (pentru anul 2008 pragul valoric aferent livrărilor intracomunitare a fost stabilit la 900.000 lei, iar cel aferent achizițiilor intracomunitare a fost stabilit la 300.000 lei);
- declarația privind livrările și achizițiile purtătoare de TVA aferente operațiunilor efectuate între societățile comerciale din România.

Corectarea informațiilor înscrise în facturi se efectuează după cum urmează:

- în situația în care factura nu a fost transmisă beneficiarului, aceasta se anulează și se întocmește o nouă factură;
- în situația în care factura a fost transmisă beneficiarului, fie:
  - se emite o nouă factură care va cuprinde, pe de o parte, informațiile din factura inițială, numărul și data facturii corectate, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte informațiile cu valorile corecte;
  - se emite o nouă factură care conține informațiile și valorile corecte și o nouă factură cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data facturii corectate.

Măsurile de simplificare privind TVA sunt aplicabile atunci când atât furnizorul, cât și beneficiarul sunt plătitori de taxă, iar bunurile livrate sau serviciile prestate care fac obiectul operațiunilor economico-financiare sunt următoarele:

- deșeuri și materii prime secundare;
- materialul lemnos, potrivit reglementărilor legale;
- bunurile și/sau serviciile livrate ori prestate de sau către societățile comerciale pentru care s-a deschis procedura de insolvență, cu excepția bunurilor livrate în cadrul comerțului cu amănuntul.

În cazul livrărilor sau prestărilor de servicii menționate anterior, pe facturile emise se înscrie mențiunea „taxare inversă", nefiind evidențiată valoarea TVA. TVA se calculează de către beneficiar și se înscrie în factură, în Jurnalul pentru cumpărări și în Jurnalul pentru vânzări, fiind preluată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă.

Înregistrarea contabilă care se efectuează este:

4426 TVA deductibilă	=	4427 TVA colectată

La baza întocmirii lunare sau trimestriale a decontului de TVA stau informațiile evidențiate în Jurnalul pentru cumpărări și în Jurnalul pentru vânzări.

Exemple privind TVA:

1. SC „X" SA achiziţionează în cursul unei luni un echipament tehnologic în valoare de 50.000 lei şi materii prime în valoare de 20.000 lei. În cursul aceleiaşi luni societatea vinde produse finite, preţul de vânzare fiind de 60.000 lei. Costul de producţie al produselor finite vândute este de 45.000 lei. TVA 19%.

- înregistrarea achiziţiei echipamentului tehnologic

%	=	404 Furnizori de imobilizări	59.500 lei
2131 Echipamente tehnologice			50.000 lei
4426 TVA deductibilă			9.500 lei

- înregistrarea achiziţiei materiilor prime

%	=	401 Furnizori	23.800 lei
301 Materii prime			20.000 lei
4426 TVA deductibilă			3.800 lei

- înregistrarea vânzării produselor finite vândute

4111Clienţi	=	%	71.400 lei
		701Venituri din vânzarea produselor finite vândute	60.000 lei
		4427 TVA colectată	11.400 lei

- scoaterea din gestiune a produselor finite vândute

711 Variaţia stocurilor	=	345 Produse finite	45.000 lei

2. SC „X" SA efectuează o achiziţie intracomunitară. Bunul care este achiziţionat constă într-un utilaj, valoarea acestuia consemnată în factură fiind de 40.000 euro. SC „X" SA transmite societăţii externe codul său valid de TVA. Cursul de schimb de la data facturii este de 3,80 lei/euro.

- înregistrarea achiziţiei utilajului

2131 Echipamente tehnologice	=	404 Furnizori de imobilizări	152.000 lei (40.000 euro × 3,80 lei/euro)

- înregistrarea TVA aferentă achiziţiei intracomunitare

4426 TVA deductibilă	=	4427 TVA colectată	28.880 lei (152.000 lei × 19%)

3. SC „X" SA achiziționează materii prime secundare, supuse măsurilor de simplificare. Valoarea materiilor prime secundare, 20.000 lei. TVA 19%. Plata furnizorului se face din contul de la bancă.

- înregistrarea achiziționării materiilor prime secundare

301 Materii prime	=	401 Furnizori	20.000 lei

- înregistrarea TVA aferente operațiunii de achiziție a materiilor prime secundare

4426 TVA deductibilă	=	4427 TVA colectată	3.800 lei (20.000 lei × 19%)

- înregistrarea efectuării plății

401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	20.000 lei

4. SC „X" SA vinde material lemnos încadrat la bunuri supuse măsurilor de simplificare. Valoarea materialului lemnos la preț de vânzare, 40.000 lei. TVA 19%. Valoarea de înregistrare a materialului lemnos vândut, 30.000 lei. Încasarea contravalorii mărfii vândute se face prin contul de la bancă.

- înregistrarea vânzării mărfii constând din material lemnos

4111 Clienți	=	707 Venituri la vânzarea mărfurilor	40.000 lei

- înregistrarea descărcării din gestiune a mărfurilor vândute

607 Cheltuieli privind mărfurile	=	371 Mărfuri	30.000 lei

- înregistrarea încasării contravalorii mărfurilor vândute

5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienți	40.000 lei

Situaţia conturilor 4426 – TVA deductibilă şi 4427 „TVA colectată" se prezintă astfel:

TVA deductibilă

D **4426**	C
(1) 9.500 (1) 3.800 (2) 28.800 (3) 3.800	
Rd= 45.980 Tsd= 45.980	Rc = 0 Tsc = 0
	Sfd = 45.980

TVA colectată

D **4427**	C
	11.400 (1) 28.880 (2) 3.800 (3)
Rd= 0 Tsd= 0	Rc = 44.080 TSd = 44.080
Sfc = 44.080	

La sfârşitul fiecărei luni conturile de TVA deductibilă şi TVA colectată se închid, rezultând una dintre următoarele situaţii:

- Sfd TVA deductibilă > Sfc TVA colectată; rezultă TVA de rambursat;
- Sfd TVA deductibilă = Sfc TVA colectată; societatea nu are nici TVA de plată şi nici TVA de rambursat;
- Sfd TVA deductibilă < Sfc TVA colectată; TVA de plată.

Având în vedere situaţia din conturile 4426 şi 4427 prezentată mai sus, rezultă că înregistrarea contabilă de închidere a conturilor de TVA este următoarea:

%	=	4426	45.980 lei
4427 TVA colectată		TVA deductibilă	44.080 lei
4424 TVA de rambursat			1.900 lei

TVA de rambursat în sumă de 1.900 lei va fi evidenţiată într-un cont analitic distinct. Aceasta se va compensa cu suma ce va reprezenta TVA de plată în una dintre următoarele luni. În situaţia în care valoarea TVA de

rambursat ar fi fost cel puțin egală cu suma de 5.000 lei, atunci se putea solicita rambursarea sumei corespunzătoare prin decontul de taxă.

Decontul de TVA corespunzător operațiunilor prezentate anterior este prezentat în anexe.

În situația importurilor de bunuri, baza de raportare la care se aplică una dintre cotele de TVA este reprezentată de valoarea în vamă a bunurilor la care se adaugă:

- orice impozite, taxe sau comisioane datorate în afara României;
- orice impozite, taxe sau comisioane datorate ca urmare a importului bunurilor în România.

Exemplu: SC „X" SA achiziționează materii prime din import. Valoarea acestora este de 50.000 USD. Cursul de schimb prevăzut în factură (facturarea coincide cu vămuirea în acest exemplu) este de 2,90 lei/USD. În vamă, societatea achită taxa vamală de 2% şi comisionul vamal de 0,5%. TVA 19%.

- calcularea taxei vamale datorate

Taxa vamală = 50.000 USD × 2,90 lei/USD × 2% = 2.900 lei

- calcularea comisionului vamal

Comisionul vamal = 50.000 USD × 2,90 lei/USD × 0,5% = 725 lei

- determinarea bazei impozabile corespunzătoare TVA

Baza impozabilă = (50.000 USD × 2,90 lei/USD) + 2.900 lei + 725 lei = 145.000 lei + 2.900 lei + 725 lei = 148.625 lei

- determinarea TVA de plătit în vamă

TVA = 148.625 lei × 19% = 28.238,75 lei

- înregistrarea efectuării plăților reprezentând TVA, taxă vamală şi comision vamal

%	=	5121 Conturi la bănci în lei	31.863,75 lei
4426 TVA deductibilă			28.238,75 lei
446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate – taxe vamale			2.900 lei
447 Fonduri speciale – alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate – comision vamal			725 lei

- înregistrarea facturii de achiziție a materiilor prime

301 Materii prime	=	401 Furnizori	145.000 lei (50.000USD × 2,90 lei/USD)

- înregistrarea la materii prime a taxei vamale şi a comisionului vamal

301 Materii prime	=	%	3.625 lei
		446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate – taxe vamale	2.900 lei
		447 Fonduri speciale – alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate – comision vamal	725 lei

TVA nu este element de cost, fiind recuperată prin înscrierea în Jurnalul de cumpărări şi mai apoi în decontul de taxă.

În cazul în care o societate comercială are ca activitate comercializarea de bunuri cu amănuntul, TVA se calculează prin aplicarea unei cote de 15,966%.

Formula de calcul al cotei recalculate este:

[Cota taxei / (Cota taxei +100)] × 100.

Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă evidenţiază taxa rezultată din vânzările şi cumpărările de bunuri cu plata în rate, din ţinerea evidenţei mărfurilor la preţuri de vânzare cu amănuntul sau din cumpărările şi vânzările de bunuri evidenţiate iniţial în contabilitate pe baza avizului de însoţire a mărfii. Această taxă devine exigibilă pe măsura vânzării mărfurilor, în cazul vânzărilor cu amănuntul sau odată cu primirea/emiterea facturii, pentru cumpărările şi vânzările de bunuri evidenţiate iniţial în contabilitate pe baza avizului de însoţire a mărfii.

Exemplu: SC „X" SA înregistrează pe baza avizului de însoţire a mărfii o intrare de mărfuri, valoarea consemnată în acesta fiind de 10.000 lei. Ulterior, se primeşte factura, valoarea mărfurilor achiziţionate, consemnată în aceasta fiind de 11.000 lei. TVA 19%.

- înregistrarea mărfurilor pe baza avizului de însoţire a mărfii

%	=	408 Furnizori – facturi nesosite	11.900 lei
371 Mărfuri			10.000 lei
4428 TVA neexigibilă			1.900 lei

- înregistrarea facturii primite

408 Furnizori – facturi nesosite	=	401 Furnizori	11.900 lei
4426 TVA deductibilă	=	4428 TVA neexigibilă	1.900 lei
%	=	401 Furnizori	1.190 lei
371 Mărfuri			1.000 lei
4426 TVA deductibilă			190 lei

La primirea facturii consider că se pot efectua şi alte înregistrări contabile, diferite de cele prezentate mai sus, şi anume:

- stornarea înregistrării contabile efectuate pe bază de aviz de însoțire a mărfii:

%	=	408 Furnizori – facturi nesosite	-11.900 lei
371 Mărfuri			-10.000 lei
4428 TVA neexigibilă			- 1.900 lei

- evidenţierea datelor înscrise în factură

%	=	401 Furnizori	13.090 lei
371 Mărfuri			11.000 lei
4426 TVA deductibilă			2.090 lei

Exemplu: SC „X" SA livrează mărfuri fără factură, pe baza avizului de însoțire a mărfii, valoarea acestora fiind de 15.000 lei. Ulterior, se emite factura. TVA 19%.

- înregistrarea livrării mărfurilor pe baza avizului de însoțire a mărfii

418 Clienți facturi de întocmit	=	%	17.850 lei
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor	15.000 lei
		4428 TVA neexigibilă	2.850 lei

- înregistrarea facturii emise

4111 Clienți	=	418 Clienți – facturi de întocmit	17.850 lei
4428 TVA neexigibilă	=	4417 TVA colectată	2.850 lei

La emiterea facturii consider că se pot efectua şi alte înregistrări contabile, diferite față de cele prezentate mai sus, şi anume:

- stornarea înregistrării contabile efectuate pe baza avizului de însoțire a mărfii

418 Clienți – facturi de întocmit	=	%	-17.850 lei
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor	-15.000 lei
		4428 TVA neexigibilă	- 2.850 lei

- evidenţierea datelor înscrise în factură

4111 Clienți	=	%	17.850 lei
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor	15.000 lei
		4427 TVA colectată	2.850 lei

C. Contul 444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor”, care prezintă funcție contabilă de pasiv. Acesta cuprinde totalul impozitelor individuale corespunzătoare salariaților unei societăți comerciale.

Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani şi/sau natură obținute de o persoană fizică ce desfăşoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor sau de forma în care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

În categoria sumelor care nu sunt incluse în veniturile salariale se cuprind:

- ajutoarele de înmormântare, ajutorul pentru boli grave şi incurabile, ajutoarele pentru naştere, cadourile oferite salariaților, contravaloarea transportului la şi de la locul de muncă al salariaților etc.;
- tichetele de masă şi drepturile de hrană acordate de societate propriilor salariați;
- contravaloarea echipamentelor tehnice, a echipamentelor de protecție şi de lucru;
- contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea de domiciliu a salariaților şi localitatea unde se află locul de muncă, în situațiile în care nu se asigură locuință sau nu se suportă contravaloarea chiriei;
- cheltuielile efectuate de societate pentru pregătirea profesională şi perfecționarea salariaților legată de activitatea desfăşurată de aceştia în cadrul societății;
- costul abonamentelor telefonice şi al convorbirilor telefonice efectuate în vederea îndeplinirii sarcinilor de serviciu etc.

Salariații societăților comerciale au dreptul:

– la deducerea din venitul net lunar din salarii a unei sume ce reprezintă deducerea personală. Aceasta se acordă pentru fiecare lună în parte, dar numai pentru veniturile din salarii obținute la locul de muncă unde se află funcția de bază;

– la a pune la dispoziția societății comerciale documentele corespunzătoare persoanelor aflate în întreținere. Persoane aflate în întreținere pot fi soția, soțul, copiii sau alți membri de familie.

Salariații care obțin venituri brute lunare din salarii, mai mari decât suma prevăzută de lege (în prezent 3.000 lei), nu beneficiază de deducere personală. Ceilalți salariați beneficiază de deducerea personală, aceasta având valori diferite în funcție de numărul persoanelor aflate în întreținere.

Impozitul pe veniturile din salarii se determină astfel:

- la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 16% asupra unei baze determinate ca diferență între venitul net din salarii și următoarele elemente:
  - deducerea personală;
  - cotizația sindicală plătită pentru luna respectivă;
  - contribuțiile la fondurile de pensii facultative, cu condiția ca la nivelul întregului an să nu se depășească echivalentul în lei a sumei exprimate în euro, conform prevederilor legale.

Venitul net se calculează ca diferență între venitul brut obținut de fiecare salariat în parte și contribuțiile obligatorii aferente unei luni;

- pentru veniturile obținute în celelalte cazuri, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul care se determină ca diferență între venitul brut și contribuțiile obligatorii pe fiecare loc de realizare a acestora.

Societățile comerciale plătitoare de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor la nivelul fiecărei luni. Termenul de declarare și plată a impozitului pe veniturile din salarii este 25 a lunii următoare celei încheiate, cu excepția societăților comerciale plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, la acestea termenul fiind data de 25 a lunii următoare trimestrului încheiat.

Salariații societăților comerciale pot dispune asupra destinației unei sume de până la 2% din impozitul din salarii, pentru susținerea entităților nonprofit, unităților de cult sau pentru acordarea de burse private.

Informațiile referitoare la calculul impozitului pe veniturile din salarii se cuprind în fișele fiscale, care trebuie întocmite de societatea comercială și mai apoi transmise organului fiscal competent până în ultima zi a lunii februarie a anului curent, pentru anul care s-a încheiat.

Exemplu: Salariatul C din cadrul SC „X" SA obține un venit brut de natură salarială de 2.500 lei. Nu are persoane aflate în întreținere. Salariatul are funcția de bază în cadrul SC „X" SA.

- determinarea venitului net

Venitul net = Venitul brut – Contribuțiile obligatorii = Venitul brut – CAS – CASS – Contribuția la fondul de șomaj = 2.500 lei – 263 lei – 138 lei – 13 lei = 2.086 lei

- determinarea bazei impozabile

Baza impozabilă =Venitul net – Deducerea personală = 2.086 lei – 250 lei = 1.836 lei

- determinarea impozitului pe salarii

Impozitul pe salarii = 1.836 lei × 16% = 294 lei

- înregistrarea în contabilitate a impozitului pe salarii

421 Personal – salarii datorate	=	444 Impozitul pe veniturile de natura salariilor	294 lei

Exemplu: Salariatul C din cadrul SC „X" SA, la care are funcția de bază, are încheiat un contract individual de muncă cu timp parțial cu o altă societate comercială. Venitul brut de natură salarială obținut de la acest loc de muncă este de 1.500 lei.

- determinarea CAS

CAS = 1.500 lei × 10,5% = 158 lei

- determinarea CASS

CASS = 1.500 lei × 5,5 % = 83 lei

- determinarea contribuție la fondul de șomaj (CFS)

CFS = 1.500 lei × 0,5 % = 8 lei

- determinarea bazei impozabile

Baza impozabilă = 1.500 lei – 158 lei – 83 lei – 8 lei = 1.251 lei

- determinarea impozitului pe salarii

Impozitul pe salarii = 1.251 lei × 16% = 200 lei

- înregistrarea în contabilitate a impozitului pe salarii

421 Personal – salarii datorate	=	444 Impozitul pe veniturile de natura salariilor	200 lei

De menționat că, atunci când un salariat are mai multe locuri de muncă, acesta va alege locul de muncă la care va considera că se află funcția de bază. Locul de muncă la care se află funcția de bază nu presupune, neapărat, existența unui contract individual de muncă cu normă întreagă.

Evidențierea plății reprezentând impozit pe veniturile de natura salariilor presupune următoarea înregistrare contabilă:

444 Impozitul pe veniturile de natura salariilor	=	5121 Conturi la bănci în lei	

D. Contul 445 „Subvenții", cont ce are funcție contabilă de activ. În cadrul acestui cont se evidențiază subvențiile primite sau de primit de către o societate comercială. Astfel, se ține evidența decontărilor privind subvențiile aferente activelor și a celor aferente veniturilor, distinct pe subvenții guvernamentale, împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții și alte sume primite cu caracter de subvenții.

Exemplu: SC „X" SA încheie un contract privind obținerea unei sume de 50.000 lei, reprezentând o subvenție guvernamentală. Această sumă va fi utilizată pentru achiziționarea unui activ de investiție. Ulterior, suma se încasează prin contul de la bancă.

- înregistrarea sumei reprezentând subvenții de primit

4451 Subvenții guvernamentale	=	131 Subvenții guvernamentale pentru investiții	50.000 lei

- înregistrarea primirii sumei reprezentând subvenții

5121 Conturi la bănci în lei	=	4451 Subvenții guvernamentale	50.000 lei

Exemplu: SC „X" SA urmează să primească suma de 100.000 lei, reprezentând o compensație pentru pierderile înregistrate ca urmare a unei calamități naturale. Ulterior, suma se încasează prin contul de la bancă.

- înregistrarea sumei reprezentând subvenția de primit

4458 Alte sume primite cu caracter de subvenție	=	771 Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare şi altele similare	100.000 lei

- înregistrarea primirii sumei reprezentând subvenție

5121 Conturi la bănci în lei	=	4458 Alte sume primite cu caracter de subvenție	100.000 lei

E. Contul 446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate", cont de pasiv. În cadrul acestui cont se evidențiază accizele, taxele vamale, impozitul pe dividende sau alte impozite şi taxe datorate. Reflectarea în contabilitatea analitică se face pe feluri de impozite şi taxe.

Taxele vamale sunt obligații fiscale ale unei societăți comerciale față de bugetul statului, reprezentând sume percepute de organele vamale atunci când mărfurile trec granițele vamale ale țării în scopul importului. Taxele vamale se plătesc de importatori pentru produsele care fac obiectul importului. Nivelul taxelor vamale se stabilește în funcție de natura bunurilor care fac obiectul taxării. Acesta este mai ridicat în cazul produselor finite şi mai redus în cazul materiilor prime, materialelor etc.

Baza de calcul al taxei vamale este reprezentată de valoarea în vamă care se determină în lei, la cursul de schimb comunicat de BNR. Valoarea taxei

vamale rezultă din aplicarea cotei procentuale pe categoria de mărfuri la baza impozabilă.

În vederea eliberării mărfurilor în conformitate cu declarația vamală se impune ca societatea să plătească taxa vamală, comisionul vamal sau TVA, după caz.

Înregistrările contabile generate de evidențierea taxelor vamale sunt următoarele:

- plata taxei vamale

446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate = 5121 Conturi la bănci în lei

- evidențierea taxei vamale ca element al costului de achiziție

% = 446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

Clasa 2 Conturi de imobilizări
Clasa 3 Conturi de stocuri şi producție în curs de execuție

Din cadrul claselor 2 „Conturi de imobilizări" şi 3 „Conturi de stocuri şi producție în curs de execuție" se vor utiliza conturile de evidență corespunzătoare bunurilor supuse taxei vamale.

Accizele sunt taxe de consumație care se datorează bugetului de stat. Accizele se împart în două categorii, şi anume:

- accize armonizate, care se datorează pentru produse provenite din producția internă sau din import cum ar fi: berea, vinurile, băuturile fermentate, alte decât berea sau vinurile, produsele intermediare, alcoolul etilic, tutunul prelucrat, produsele energetice şi energia electrică;
- accize nearmonizate, care se datorează pentru produse precum: cafeaua verde, cafeaua prăjită, inclusiv cu înlocuitori, cafeaua solubilă, confecțiile din blănuri naturale, cu excepția celor de iepure, oaie sau capră, articolele din cristal, bijuteriile din aur şi/sau platină, cu excepția verighetelor, produsele de parfumerie, armele şi armele de vânătoare, altele decât de uz militar, iahturile şi alte nave şi ambarcațiuni cu sau fără motor pentru agrement, motoarele cu capacitate de peste 25 CP destinate iahturilor şi alte nave şi ambarcațiuni pentru agrement.

Faptul generator al accizelor armonizate este reprezentat de momentul fabricării produselor accizabile pe teritoriul comunitar sau la momentul importului lor în acest teritoriu. Accizele devin exigibile în momentul eliberării

produselor accizabile pentru consum sau atunci când se constată pierderi sau lipsuri de asemenea produse.

Modul de calcul al accizei se diferențiază în funcție de felul produselor accizabile. Cursul de schimb utilizat pentru transformarea în lei a sumelor reprezentând accize exprimate în euro este cel din prima zi lucrătoare a lunii octombrie a anului trecut pentru întreg anul curent.

O societate comercială are obligația de a depune lunar la organul fiscal competent declarația privind accizele, indiferent dacă aceasta datorează sau nu accize pentru luna respectivă. Declarația se depune până la data de 25 a lunii următoare celei la care se referă declarația. Societatea comercială autorizată să primească cu titlu ocazional produse supuse accizelor provenite din alte state membre ale Uniunii Europene are obligația de a depune declarația de accize pentru fiecare operațiune în parte.

Termenul de plată a accizelor este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care acciza devine exigibilă. De la această regulă de bază fac excepție:

- operatorii înregistrați; termenul de plată este ziua lucrătoare imediat următoare celei în care au fost recepționate produsele accizabile. Prin operator înregistrat se înțelege societatea comercială autorizată să primească în exercitarea activității sale, produse supuse accizelor, provenite din alte state membre ale Uniunii Europene;
- furnizorii autorizați de energie electrică sau gaze naturale; termenul de plată este data de 25 a lunii următoare celei în care a avut loc facturarea către consumatorul final;
- importurile de produse accizabile; acestea au ca termen de plată a accizelor momentul înregistrării declarației vamale de import.

Exigibilitatea accizei la produsele accizabile nearmonizate intervine:

a) pentru produsele din producția internă, la data efectuării livrării, la data acordării produselor ca dividende sau ca plată în natură, la data la care au fost consumate pentru reclamă și publicitate sau la data înstrăinării/utilizării în orice alt scop decât comercializarea;
b) pentru produsele importate, la data înregistrării declarației vamale de import;
c) pentru motoarele cu capacitate de peste 25 CP destinate iahturilor și altor nave și ambarcațiuni pentru agrement, la momentul înregistrării la autoritățile competente.

Pentru produsele provenite din producția internă accizele se plătesc la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care acciza devine exigibilă, iar pentru produsele provenite din import, plata accizelor se face în ziua lucrătoare în care se înregistrează declarația vamală de import.

Înregistrările contabile sunt următoarele:

- evidențierea obligației de plată

%	=	446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
2 Conturi de imobilizări		
3 Conturi de stocuri şi producție în curs de execuție		

- evidențierea efectuării plății sumei datorate

446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei

Impozitul pe dividende reprezintă venit la bugetul de stat. Prin dividend se înțelege o distribuire în bani sau în natură efectuată de o societate comercială unui participant la aceasta, drept consecință a deținerii unor titluri de participare. Impozitul pe dividende se stabileşte prin aplicarea unei cote de impozit asupra dividendului brut plătit de societatea comercială. În cazul persoanelor fizice cota este de 16%. Nu se percepe impozit pentru dividendele plătite de o societate comercială română unei alte societăți, care are calitatea de acționar sau asociat, în situația în care aceasta deține cel puțin 10% (începând cu anul 2009) din titlurile de participare emise de prima societate, conform situației existente la data plății dividendelor. Deținerea acestora trebuie să fie realizată pe parcursul unei perioade de doi ani împliniți pană la data plății dividendelor.

Impozitul pe dividende reținut se declară şi se plăteşte până la data de 25 a lunii următoare celei în care dividendele se plătesc. Pentru dividendele distribuite, dar care nu au fost plătite până la sfârşitul exercițiului financiar, se plăteşte anticipat impozitul pe dividende până la data de 31 decembrie a exercițiului financiar respectiv.

Exemplu: SC „X" SA repartizează la dividende suma de 100.000 lei. Aceasta se plăteşte acționarilor societății persoane fizice, în cursul lunii decembrie N.

- înregistrarea repartizării la dividende (decembrie N)

1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	=	457 Dividende de plată	100.000 lei

- înregistrarea impozitului pe dividende (decembrie N)

457 Dividende de plată	=	446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	16.000 lei

- înregistrarea plății sumei datorate reprezentând impozit pe dividende (până pe 25.01. N+1)

446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei	16.000 lei

Exemplu: SC „X" SA repartizează la dividende suma de 50.000 lei. Aceasta se plătește celor doi acționari, persoane juridice, care dețin 25%, respectiv 75% din titlurile de participare ale SC „X" SA, pe o perioadă de trei ani împliniți la data plății dividendelor.

- înregistrarea repartizării la dividende

1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	=	457 Dividende de plată	50.000 lei

- înregistrarea plății dividendelor către acționarii, persoane juridice

%	=	5121 Conturi la bănci în lei	50.000 lei
457 Dividende de plată/A			12.500 lei
457 Dividende de plată/B			37.500 lei

SC „X" SA nu datorează impozit pe dividende în acest caz.

Declarația privind obligațiile SC „X" SA la bugetul statului, reprezentând impozit pe profit, impozit pe veniturile salariale și impozit pe dividende, așa cum au fost calculate prin exemplele anterioare, este prezentată în anexe. Tot în anexe este prezentat și modelul unei declarații privind accizele.

În categoria impozitelor și taxelor locale se includ:

- impozitul pe clădiri;
- impozitul pe teren;
- impozitul pe mijloacele de transport;
- taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor și autorizațiilor;
- taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă și publicitate;
- impozitul pe spectacole;
- taxa hotelieră;
- taxe speciale și alte taxe locale.

La nivelul unei societăți comerciale, impozitul pe clădiri se calculează prin aplicarea unei cote de impozitare (cuprinsă între 0,25% și 1,5% inclusiv) asupra valorii de inventar a clădirilor. Valoarea de inventar este reprezentată de

valoarea de intrare a clădirii în gestiunea societății comerciale, înregistrată în contabilitatea acesteia. Valoarea impozabilă a unei clădiri se reduce în situația în care clădirea este complet amortizată. În cazul unei clădiri nereevaluate în ultimii trei ani anteriori anului fiscal curent, cota impozitului pe clădiri se stabileşte între 5% şi 10% şi se aplică la valoarea de inventar a clădirii, înregistrată în contabilitate, până la sfârşitul lunii în care s-a efectuat prima reevaluare.

În situația în care societatea comercială:

– dobândeşte sau construieşte o clădire în cursul anului, impozitul pe clădire se datorează de la data de întâi a lunii următoare celei în care clădirea a fost dobândită sau construită;
– înstrăinează sau demolează o clădire, impozitul pe clădire nu se mai datorează începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care clădirea a fost înstrăinată sau demolată.

Plata impozitului pe clădiri se face în două tranşe egale, până la datele de 31 martie şi 30 septembrie inclusiv.

Impozitul pe teren se stabileşte luând în calcul numărul de metri pătrați de teren, rangul localității în care este amplasat terenul şi zona şi/sau categoria de folosință a terenului. Societatea comercială care dobândeşte un teren în cursul anului are obligația de a depune o declarație privind achiziția terenului la direcția de impozite şi taxe în termen de 30 de zile, inclusiv, care urmează după data dobândirii.

Plata impozitului pe teren se face în două tranşe egale, până la datele de 31 martie şi 30 septembrie inclusiv.

Impozitul pe mijloacele de transport se datorează de orice societate comercială care are în proprietate mijloace de transport. Acest impozit se plăteşte în două tranşe egale, până la datele de 31 martie şi 30 septembrie inclusiv. În cazul în care mijloacele de transport deținute de societatea comercială fac obiectul unor contracte de leasing financiar, impozitul este datorat de societatea utilizatoare.

Impozitul pe mijloacele de transport se calculează în funcție de capacitatea cilindrică a acestora, prin înmulțirea fiecărui grup de 200 cm^3 sau fracțiune din acesta cu suma corespunzătoare fiecărui tip de autovechicul.

Impozitul pe mijloacele de transport marfă cu masa totală autorizată egală sau mai mare de 12 tone este mai ridicat în cazul mijloacelor de transport care efectuează atât operațiuni la intern, cât şi operațiuni la extern.

Pentru mijloacele de transport dobândite de societatea comercială în timpul anului, impozitul pentru acestea se datorează cu data de întâi a lunii următoare lunii în care acestea au fost dobândite. Pentru mijloacele de transport înstrăinate sau radiate de o societate comercială, impozitul încetează a mai fi

datorat începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care mijloacele de transport au fost înstrăinate sau radiate din evidența fiscală.

Taxa pentru serviciul de reclamă şi publicitate se datorează de orice societate comercială care beneficiază de servicii de reclamă şi publicitate în România, în baza unui contract sau a unei înțelegeri cu o terță persoană. Această taxă se calculează prin aplicarea unei cote cuprinse între 1% şi 3% la valoarea serviciilor de reclamă şi publicitate şi se plăteşte la bugetul local până la data de 10 a lunii următoare celei în care a intrat în vigoare contractul de prestări servicii de reclamă şi publicitate.

De asemenea, societățile comerciale care utilizează un panou, afişaj sau structură de afişaj pentru reclamă şi publicitate într-un loc public datorează plata taxei anuale către autoritățile locale în raza căreia este amplasat panoul, afişajul sau structura de afişaj respectivă. Valoarea acestei taxe se calculează anual, prin înmulțirea numărului de metri pătrați sau a fracțiunii de metri pătrați cu suma stabilită de consiliul local. Această taxă se plăteşte anual, anticipat sau trimestrial, în patru rate egale, până la datele de 15 martie, 15 iunie, 15 septembrie şi 15 noiembrie, inclusiv.

Pentru fiecare impozit sau taxă locală se impune să se deschidă câte un cont analitic distinct.

Înregistrările contabile generate de evidențierea impozitelor şi taxelor locale sunt următoarele:

- evidențierea obligației de plată

635 Cheltuieli cu alte impozite taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

- evidențierea efectuării plății

446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei

Exemplu: SC „X" SA dobândeşte în timpul lunii martie, exercițiul financiar N, un mijloc de transport (autoturism), care are o capacitate cilindrică de 1.850 cm^3, şi o clădire, a cărei valoare de intrare este de 200.000 lei. Consiliul local al localității unde se află clădirea a stabilit pentru exercițiul financiar N o cotă de impozit de 1,50%:

- calcularea fracțiunilor de 200 cm^3 în cazul mijlocului de transport
  - Numărul de fracțiuni = 1.850 cm3 : 200 cm3 = 9,25 = 10 (se rotunjeşte)
- calcularea impozitului aferent mijlocului de transport

- Impozitul anual aferent mijlocului de transport = 10 fracțiuni × 15 lei = 150 lei/an
- Impozitul aferent exercițiului financiar N = 150 lei/an × 9 luni/12 luni = 113 lei

- calcularea impozitului pe clădiri
- Impozitul anual aferent clădirii = 200.000 lei × 1,50% = 3.000 lei
- Impozitul aferent exercițiului financiar N = 3.000 lei × 9 luni/12 luni = 2.250 lei

- înregistrarea sumei datorate reprezentând impozit pe mijlocul de transport

635 Cheltuieli cu alte impozite taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate – analitic distinct impozit mijloace transport	113 lei

- înregistrarea sumei datorate reprezentând impozit pe clădiri

635 Cheltuieli cu alte impozite taxe şi vărsăminte asimilate	=	446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate – analitic impozit clădiri	2.250 lei

- înregistrarea plății impozitului pe mijlocul de transport

446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate – analitic distinct impozit mijloace transport	=	5121 Conturi la bănci în lei	113 lei

- înregistrarea plății impozitului pe clădiri

446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate – analitic clădiri	=	5121 Conturi la bănci în lei	2.250 lei

F. Contul 447 „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate”, acest cont având funcție contabilă de pasiv. Cu ajutorul acestui cont se ține evidența datoriilor şi vărsămintelor efectuate de o societate comercială către diverse organisme publice cum ar fi fondul de garantare a creanțelor salariale, inspectoratul teritorial de muncă, fondul de mediu, fondul persoanelor cu handicap etc.

Contribuția la fondul de garantare a creanțelor salariale este dată de aplicarea procentului de 0,25% la suma veniturilor care reprezintă fond de salarii brute lunare şi care cuprinde:

– salariile de bază;

- sporurile, adaosurile și indemnizațiile;
- salariul de merit;
- stimulentele și primele de orice fel care se plătesc din fondul de salarii;
- indemnizațiile pentru concediul de odihnă;
- indemnizațiile pentru perioadele de incapacitate temporară de muncă, suportate de societate;
- orice alte sume plătite din fondul de salarii, cu excepția compensațiilor acordate salariaților concediați pentru motive care nu țin de persoana lor.

Contribuția la inspectoratul teritorial de muncă este reprezentată de aplicarea cotei de 0,75% sau 0,25% la fondul lunar de salarii, în funcție de serviciile furnizate de inspectorat.

Fondul de mediu se constituie pe baza mai multor contribuții. Una dintre acestea este reprezentată de cota de 3% aplicabilă la valoarea consemnată în factură, întocmită cu ocazia vânzării de deşeuri feroase sau neferoase. În factura emisă se evidențiază distinct cota de 3%.

Societățile comerciale au obligația de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați, dacă au cel puțin 50 de salariați.

În situația în care această cerință nu este respectată, societățile comerciale au obligația:

- de a vira la fondul persoanelor cu handicap o sumă reprezentând 50% din salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap;
- de a achiziționa produse sau servicii de la unități protejate, în sumă echivalentă cu vărsămintele pentru persoanele cu handicap neîncadrate. Aceasta obligație trebuie îndeplinită lunar, pe bază de contract, factură și dovada plății.

Exemplu: SC „X" SA primește o factură în valoare de 30.000 lei, reprezentând achiziție de mărfuri, constând în deşeuri feroase. Pe factura primită este evidențiată distinct cota de 3% corespunzătoare fondului de mediu. TVA 19%. Mărfurile sunt primite de la o altă societate comercială. Ambele societăți sunt plătitoare de TVA.

- înregistrarea mărfurilor reprezentând deşeuri feroase

371 Mărfuri	=	401 Furnizori	30.000 lei

Înregistrarea TVA corespunzătoare taxării inverse ce se aplică la astfel de vânzări

4426 TVA deductibilă	=	4427 TVA colectată	5.700 lei

- înregistrarea fondului de mediu datorat

401 Furnizori	=	447 Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate – fond mediu	900 lei (30.000 lei × 3%)

- înregistrarea plății reprezentând datoria față de furnizori

401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	29.100 lei

- înregistrarea plății reprezentând datoria față de fondul de mediu

447 Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate – fond mediu	=	5121 Conturi la bănci în lei	900 lei

Încasarea contravalorii deşeurilor feroase vândute de societatea vânzătoare presupune efectuarea următoarelor înregistrări:

- evidențierea sumei încasate de la SC „X" SA

5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienți	29.100 lei

- evidențierea sumei reprezentând fond de mediu

635Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	4111 Clienți	900 lei

Declarația privind obligațiile de plată față de fondul de mediu se depune până la data de 25 inclusiv a lunii următoare lunii care s-a încheiat. Plata obligațiilor se efectuează, de asemenea, până la aceeaşi dată.

Modelul declarației ce se depune la fondul de mediu privind obligația de plată, corespunzătoare exemplului de mai sus, este prezentat în anexe.

Exemplu: SC „X" SA are un număr de 100 de salariați. Societatea nu a angajat nicio persoană cu handicap şi nu achiziționează produse sau servicii de la unități protejate.

- calcularea sumei reprezentând obligația de plată la fondul persoanelor cu handicap:

Obligația de plată = Salariul minim brut pe lună x 50% x Numărul de locuri de muncă în care nu au fost angajate persoane cu handicap = 600 lei (salariu minim 2009) x 50% x 4 salariați = 1.200 lei

- înregistrarea obligației de plată la fondul persoanelor cu handicap

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate	=	447 Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate – analitic distinct		1.200 lei

- efectuarea plății sumei reprezentând obligație de plată la fondul persoanelor cu handicap

447 Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate – analitic distinct	=	5121 Conturi la bănci în lei		1.200 lei

G. Contul 448 „Alte datorii şi creanțe cu bugetul statului”, cont bifuncțional. Acest cont ține evidența altor datorii și creanțe cu bugetul statului. În creditul acestui cont se evidențiază valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților datorate bugetului de stat și sumele restituite de la buget, reprezentând vărsăminte efectuate în plus din impozite, taxe şi alte creanțe. În debitul acestui cont se înregistrează sumele virate la bugetul statului reprezentând alte datorii, sumele cuvenite societății, datorate de bugetul de stat, altele decât impozite și taxe.

Exemplu: SC „X” SA urmează să plătească bugetului de stat suma de 50.000 lei reprezentând penalități, ca urmare a depistării unor neconcordanțe în evidența contabilă, descoperite de organele fiscale de control. Ulterior, suma este plătită pe seama disponibilităților din contul de la bancă.

- înregistrarea sumei reprezentând penalități

6581 Despăgubiri, amenzi şi penalități	=	4481 Alte datorii față de bugetul statului		50.000 lei

- înregistrarea plății sumei reprezentând penalități

4481 Alte datorii față de bugetul statului	=	5121 Conturi la bănci în lei		50.000 lei

Exemplu: SC „X” SA urmează să încaseze suma de 10.000 lei de la bugetul statului reprezentând penalități pentru nerestituirea în termenul

prevăzut de lege a sumei reprezentând TVA de rambursat. Ulterior, suma este încasată în contul de la bancă.

- înregistrarea sumei reprezentând sumele de primit

4482 Alte creanțe privind bugetul statului	=	7581 Venituri din despăgubiri amenzi şi penalități	10.000 lei

- înregistrarea încasării sumei de la bugetul statului

5121 Conturi la bănci în lei	=	4482 Alte creanțe privind bugetul statului	10.000 lei

11.4. Contabilitatea operațiunilor de decontare în cadrul grupului şi cu asociații

Prin grup se înțelege un ansamblu de societăți independente juridic, dar legate între ele prin participații sau contract; aceste societăți îşi exercită activitatea sub controlul uneia dintre ele. Participația reprezintă dreptul unei societăți în capitalul unei alte societăți, materializat prin deținerea de titluri de valoare, care creează o legătură durabilă cu aceasta, conducând la dezvoltarea societății deținătoare.

Reflectarea în contabilitate a relațiilor de decontare dintre societățile din cadrul grupului, dintre societate şi acționari sau asociați, se realizează cu ajutorul conturilor din grupa 45 „Grup şi acționari/asociați". Această grupă conține următoarele conturi:

- contul 451 „Decontări între entitățile afiliate", cont bifuncțional, care ține evidența operațiunilor dintre societățile afiliate;
- contul 453 „Decontări privind interesele de participare", cont bifuncțional, care ține evidența decontărilor privind interesele de participare;
- contul 455 „Sume datorate acționarilor/asociaților", cont de pasiv, care evidențiază sumele lăsate temporar la dispoziția societății de către acționari sau asociați;
- contul 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul", cont bifuncțional, care ține evidența decontărilor cu acționarii/asociații privind capitalul;
- contul 457 „Dividende de plată", cont de pasiv, care ține evidența dividendelor datorate acționarilor/asociaților corespunzător aportului la capitalul social;

– contul 458 „Decontări din operații în participație", cont bifuncțional, care ține evidența decontărilor din operații în participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți.

Decontările cu acționarii/asociații au ca obiect operațiunile legate de capitalul social, privind constituirea, creșterea, rambursarea sau retragerea de capital. Corespunzător deținerilor de capital social, în situația repartizării de dividende, acționari sau asociații sunt remunerați corespunzător.

Exemplu: SC „X" SA contractează un împrumut în valoare de 50.000 lei de la unul dintre acționari. Potrivit prevederilor contractuale:

– rata dobânzii este de 7%;
– împrumutul și dobânda se achită integral la scadență;
– durata împrumutului este de două luni.

- înregistrarea sumei împrumutate conform extrasului de cont

5121 Conturi la bănci în lei	=	4551 Acționari/asociați – conturi curente	50.000 lei

- înregistrarea dobânzii datorate

Dobânda = 50.000 lei × 7% × 2 luni/12 luni = 583,33 lei

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	4558 Acționari/asociați – dobânzi la conturi curente	583,33 lei

- restituirea împrumutului contractat

4551Acționari/asociați – conturi curente	=	5121 Conturi la bănci în lei	50.000 lei

- înregistrarea plății dobânzii datorate

4558 Acționari/asociați – dobânzi la conturi curente	=	5121 Conturi la bănci în lei	583,33 lei

Exemplu: SC „X" SA primește un mijloc de transport reprezentând aport la capitalul social. Valoarea mijlocului de transport a fost stabilită ca fiind de 20.000 lei.

2133 Mijloace de transport	=	456 Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul	20.000 lei

Exemplu: SC „X" SA repartizează la dividende suma de 50.000 lei. Aceasta este plătită acționarilor din contul de la bancă.

- înregistrarea repartizării sumei reprezentând dividende

1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	=	457 Dividende de plată	50.000 lei

- înregistrarea reținerii impozitului pe dividende

457Dividende de plată	=	446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	8.000 lei

- înregistrarea plății reprezentând dividende

457 Dividende de plată	=	5121 Conturi la bănci în lei	42.000 lei

Exemplu: SC „X" SA a repartizat la dividende suma de 70.000 lei. La data de 31.12.N suma rămasă neplătită ca dividende este de 20.000 lei.

- înregistrarea impozitului pe dividende aferent sumei repartizate la dividende, dar neachitate acționarilor

457 Dividende de plată	=	446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	3.200 lei

- înregistrarea plății sumei reprezentând impozit pe dividende

446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei	3.200 lei

11.5. Contabilitatea operațiunilor cu debitorii şi creditorii diverşi

Creanțele sau datoriile unei societăți comerciale față de terți, alții decât personalul propriu, clienții şi furnizorii, se înregistrează în conturile de debitori sau creditori diverşi.

Evidența debitorilor diverşi se ține cu ajutorul contului de activ 461 „Debitori diverşi". Acest cont asigură evidența debitorilor proveniți din pagube materiale create de terți, alte creanțe provenind din existența unor titluri executorii şi a altor creanțe, altele decât societățile afiliate şi societățile legate prin interese de participare.

Sumele datorate terţilor, pe bază de titluri executorii sau a unor obligaţii ale societăţii faţă de terţi provenind din alte operaţiuni, alţii decât societăţile afiliate şi societăţile legate prin interese de participare.

În cadrul contului de debitori diverşi se evidenţiază şi sumele reprezentând avansuri de trezorerie nedecontate până la data bilanţului.

Tipurile principale de înregistrări contabile privind operaţiile determinate de debitorii diverşi sunt următoarele:

- valoarea bunurilor constatate lipsă sau deteriorate imputabile terţilor

461 Debitori diverşi = %
7581 Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi
4427 TVA colectată

- valoarea la preţ de vânzare a imobilizărilor necorporale şi corporale vândute

461 Debitori diverşi = %
7583 Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital
4427 TVA colectată

- valoarea împrumuturilor obligatare obţinute

461 Debitori diverşi = 161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni

- valoarea imobilizărilor financiare cedate

461 Debitori diverşi = 764 Venituri din investiţii financiare cedate

- valoarea sumelor reprezentând avansuri nedecontate până la data bilanţului

461 Debitori diverşi = 542 Avansuri de trezorerie

- valoarea sumelor datorate de terţi pentru redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii

461 Debitori diverşi = 706 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii

- diferenţele favorabile de curs valutar, aferente creanţelor în valută, cu ocazia evaluării acestora la închiderea exerciţiului financiar

461 Debitori diverşi = 765 Venituri din diferenţe de curs valutar

- valoarea debitelor neactivate

461 Debitori diverşi = 754 Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi

- valoarea debitelor încasate

512 Conturi curente la bănci = 461 Debitori diverşi

- valoarea debitelor scăzute din evidenţa societăţii

654 Pierderi din creanţe şi debitori diverşi = 461 Debitori diverşi

- diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente creanţelor în valută, la decontarea lor sau la bilanţ

665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar = 461 Debitori diverşi

Exemplu: SC „X" SA vinde un mijloc de transport, preţul de vânzare fiind de 20.000 lei. TVA 19%. La data vânzării, valoarea amortizată a mijlocului de transport era de 20% din valoarea de intrare a acestuia (valoare de intrare 15.000 lei).

- înregistrarea vânzării mijlocului de transport

461 Debitori diverşi	=	%	23.800 lei
		7583Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital	20.000 lei
		4427 TVA colectată	3.800 lei

- înregistrarea scoaterii din gestiune a mijlocului de transport

%	=	2133 Mijloace de transport	15.000 lei
2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor			3.000 lei
6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital			12.000 lei

Exemplu: SC „X" SA a acordat unui salariat suma de 5.000 lei, ca avans de trezorerie. La sfârșitul exercițiului financiar valoarea nedecontată din avansul de trezorerie acordat este de 1.000 lei.

461Debitori diverşi	=	542 Avansuri de trezorerie	1.000 lei

Exemplu: SC „X" SA are evidențiată în contabilitate suma de 19.000 lei, echivalent lei a 5.000 euro, reprezentând o datorie a unui debitor extern. La data de 31.12.N cursul de schimb este de: a) 3,82 lei/euro
b) 3,75 lei/euro

- înregistrarea diferenței favorabile de curs valutar

461 Debitori diverşi	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar	100 lei

- înregistrarea diferenței nefavorabile de curs valutar

665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	461 Debitori diverşi	250 lei

Tipurile principale de înregistrări contabile privind operațiile determinate de creditorii diverşi sunt:

- valoarea cheltuielilor ocazionate de înființarea sau dezvoltarea societății

201 Cheltuieli de constituire	=	462 Creditori diverşi	

- sumele datorate terților reprezentând despăgubiri și penalități

6581 Despăgubiri, amenzi şi penalităţi	=	462 Creditori diverşi	

- diferențele nefavorabile de curs valutar la sfârșitul exercițiului financiar, din evaluarea soldului în valută

665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	462 Creditori diverşi	

- sumele achitate creditorilor

462 Creditori diverşi	=	512 Conturi curente la bănci	

- sume anulate reprezentând datorii faţă de creditorii diverşi, aferente exerciţiului financiar curent

462 Creditori diverşi = 758 Alte venituri din exploatare

- diferenţele favorabile de curs valutar la sfârşitul exerciţiului financiar, din evaluarea soldului în valută

462 Creditori diverşi = 765 Venituri din diferenţe de curs valutar

Exemplu: SC „X" SA înregistrează suma de 10.000 lei reprezentând sumă necuvenită.

5121 Conturi la bănci în lei = 462 Creditori diverşi 10.000 lei

Exemplu: SC „X" SA evidenţiază în contabilitate suma de 5.000 lei reprezentând cheltuielile ocazionate de dezvoltarea societăţii, acestea fiind achitate la o dată ulterioară.

201 Cheltuieli constituire = 462 Creditori diverşi 5.000 lei

Exemplu: SC „X" SA are evidenţiată suma de 15.000 lei, echivalent lei a 5.000 USD, reprezentând o datorie faţă de un partener extern. La data de 31.12.N cursul de schimb este: a) 2,80 lei/USD
b) 3,10 lei /USD

a) înregistrarea diferenţei favorabile de curs valutar

462 Creditori diverşi = 765 Venituri din diferenţe de curs valutar 1.000 lei

b) înregistrarea diferenţei nefavorabile de curs valutar

665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar = 462 Creditori diverşi 500 lei

Exemplu: SC „X" SA achită suma de 10.000 lei unui creditor divers pe baza disponibilităţilor din contul bancar

462 Creditori diverşi = 5121 Conturi la bănci în lei 10.000 lei

Exemplu: SC „X" SA i se anulează:

a. datoria față de un creditor, datorie aferentă exercițiului financiar curent, în valoare de 3.000 lei;
b. datoria față de un creditor, datorie aferentă exercițiilor financiare anterioare, în valoare de 8.000 lei

a) înregistrarea anulării datoriei aferente exercițiului financiar curent

462 Creditori diverşi	=	7588 Alte venituri din exploatare	3.000 lei

b) înregistrarea anulării datoriei aferente exercițiilor financiare anterioare

462 Creditori diverşi	=	117 Rezultatul raportat	8.000 lei

La nivelul unei societăți comerciale evidența debitorilor şi creditorilor diverşi trebuie să se realizeze distinct pe fiecare debitor sau creditor în parte. Astfel, trebuie să se deschidă conturi analitice corespunzătoare acestora.

Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor şi datoriilor în valută la cursuri diferite, față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei, sau cu ocazia reevaluării creanțelor şi datoriilor la sfârşitul exercițiului financiar, sunt recunoscute ca venituri sau cheltuieli, în perioada în care apar.

11.6. Contabilitatea operațiunilor de regularizare şi asimilate

În conformitate cu prevederile principului independenței exercițiului, o societate comercială are obligația delimitării în timp a cheltuielilor şi veniturilor pe măsura angajării acestora şi a trecerii lor la rezultatul exercițiului financiar la care se referă. Cheltuielile efectuate şi veniturile realizate în exercițiul financiar curent, dar care privesc exercițiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans sau venituri în avans, după caz.

Operațiunile economico-financiare care nu pot fi evidențiate direct în conturile corespunzătoare, fiind necesare clarificări ulterioare, se înregistrează într-un cont distinct, şi anume contul 473 „Decontări din operații în curs de clasificare"; acesta este un cont bifuncțional. Sumele înregistrate în acest cont urmează a fi clarificate de societatea comercială în cel mult trei luni de la data constatării.

În debitul contului 473 se înregistrează:
- plățile pentru care în momentul efectuării sau constatării acestora nu se pot lua măsuri de înregistrare definitivă într-un cont, fiind necesare lămuriri suplimentare;
- sumele restituite, necuvenite societății.

În creditul contului 473 se înregistrează:
- sumele încasate şi necuvenite societății;
- sumele clarificate trecute la cheltuieli.

Exemplu: SC „X" SA înregistrează operațiunile de plăți şi încasări aferente extrasului de cont din data de 07.12.N. Se constată că o încasare de 2.000 lei nu reprezintă o sumă cuvenită societății. Ulterior, aceasta este returnată.

- înregistrarea încasării sumei necuvenite

5121 Conturi la bănci în lei	=	473 Decontări din operații în curs de clarificare	2.000 lei

- înregistrarea restituirii sumei necuvenite

473 Decontări din operații în curs de clarificare	=	5121 Conturi la bănci în lei	2.000 lei

Evidența cheltuielilor şi veniturilor înregistrate în avans se ține cu ajutorul următoarelor conturi:
- contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans"; acest cont are funcție contabilă de activ. Reflectă cheltuielile cu chiriile, abonamentele, reparațiile capitale neprevizibile şi alte cheltuieli efectuate anticipat;
- contul 472 „Venituri înregistrate în avans"; acest cont are funcție de pasiv. Reflectă veniturile înregistrate în avans, aferente exercițiilor financiare următoare, cum ar fi sumele facturate sau încasate din chirie, abonamente, asigurări etc.

Exemplu: SC „X" SA contractează un abonament la o publicație periodică în luna decembrie, pentru exercițiul financiar următor. Valoarea abonamentului în sumă de 3.600 lei a fost integral plătită la data contractării abonamentului, pe seama contului de la bancă.

- înregistrarea contractării abonamentului (exercițiul financiar N)

471 Cheltuieli înregistrate în avans	=	5121 Conturi la bănci în lei	3.600 lei

- înregistrarea lunară la cheltuieli a cotei-părți din valoarea abonamentului contractat (începând cu luna ianuarie – exercițiul financiar N+1)

- valoarea abonamentului = 3.600 lei
- valoarea lunară de evidențiat la cheltuieli = 3.600 lei: 12 luni = 300 lei

626 Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii	=	471 Cheltuieli înregistrate în avans	300 lei		

Înregistrarea contabilă de mai sus se repetă în fiecare lună a exercițiului financiar N+1, până la soldarea contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans".

Exemplu: SC „X" SA încasează suma de 50.000 lei în exercițiul financiar N, sumă ce reprezintă chiria aferentă primelor cinci luni din exercițiul financiar N+1.

- înregistrarea încasării sumei reprezentând chirie (exercițiul financiar N)

5121 Conturi la bănci în lei	=	472 Venituri înregistrate în avans	50.000 lei		

- înregistrarea virării la veniturile corespunzătoare a sumei înregistrate în avans (lunar, pe întregul interval ianuarie – mai, exercițiul financiar N+1)

- valoarea încasată = 50.000 lei
- valoarea lunară de evidențiat la venituri = 50.000 lei: 5 luni = 10.000 lei

472 Venituri înregistrate în avans	=	706 Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii	10.000 lei		

La nivelul societății comerciale se impune ținerea analitică a operațiunilor evidențiate, cu ajutorul conturilor prezentate anterior.

11.7. Contabilitatea ajustărilor privind deprecierea creanțelor

La intrarea în patrimoniul unei societăți comerciale, creanțele sunt evaluate la valoarea lor nominală. La data inventarului creanțele sunt evaluate la valoarea actuală, aceasta fiind reprezentată de valoarea probabilă de încasat.

Creanțele societății comerciale se pot clasifica în:

- creanțe care nu prezintă riscuri privind încasarea lor;
- creanțe a căror recuperare este incertă;
- creanțe a căror recuperare este imposibilă.

Potrivit statisticilor, aproximativ 40%-45% din activele unei societăți sunt reprezentate de creanțe. La nivelul unei societăți comerciale pot interveni pierderi semnificative din cauza neîncasării creanțelor, uneori fiind pusă în pericol chiar existența societății. Din această cauză se impune obținerea unor informații referitoare la fiecare client în parte cum ar fi: evoluția principalelor poziții din situațiile financiare anuale, evoluția principalilor indicatori, calitatea de bun-platnic etc. Aceste informații pot fi obținute din piață, de la bănci, de la clienți, de la Registrul comerțului sau de la societăți specializate.

În situația în care societatea comercială efectuează livrări, lucrări sau prestări servicii către clienți cu potențial de risc ridicat, se impune luarea unor măsuri de protecție corespunzătoare. Astfel, riscul de neplată poate fi combătut prin solicitarea de:

- file de cec sau bilete la ordin avalizate;
- acreditive;
- scrisori de garanții bancare;
- plăți în avans etc.

Pe piața românească există societăți comerciale specializate în managementul riscului de credit şi colectarea creanțelor comerciale. Apelarea la serviciile unei astfel de societăți reprezintă o modalitate eficientă de asigurare împotriva riscului de neplată. Încheierea unor contracte de asigurare acoperă societatea comercială, aflată în poziția de creditor, împotriva pierderilor cauzate de insolvență sau incapacitatea de plată a clienților societății.

Informațiile financiare care prezintă o importanță deosebită pentru societatea comercială creditoare sunt cele referitoare la cifra de afaceri, profit, capitaluri proprii, gradul de îndatorare, rata de rentabilitate, rata lichidității, capitalul de lucru, mărimea stocurilor şi creanțelor, precum şi a datoriilor pe termen scurt şi lung. Prezintă o importanță deosebită şi informațiile referitoare la acționariat, administratori, domeniu de activitate, acoperire teritorială, incidențe de plată, clienți, furnizori etc.

Principalii indicatori economico-financiari utilizați în analiza unui client sunt următorii:

1. Lichiditatea, care reprezintă capacitatea unei societăți de a face față datoriilor pe termen scurt prin transformarea rapidă a activelor circulante în disponibilități.

Rata curentă = Active circulante/ Datorii curente

Situația societății este considerată foarte bună dacă rezultatul obținut este mai mare de 1,5. Atunci când valoarea indicatorului este mai mică de 0,7, situația societății este necorespunzătoare.

Rata rapidă (testul acid) = (Active circulant – Stocuri)/ Datorii curente

Situația societății este considerată foarte bună dacă rezultatul obținut este mai mare de 1. Atunci când valoarea indicatorului este mai mică de 0,3, situația societății este necorespunzătoare.

2. Lichiditatea imediată, care reprezintă capacitatea unei societăți de a face față datoriilor pe termen scurt pe seama numerarului, disponibilităților și plasamentelor pe termen sunt:

Lichiditatea imediată = (Trezoreria activă / Datorii curente) × 100

Situația societății este considerată foarte bună dacă rezultatul obținut este mai mare de 20%. Atunci când valoarea indicatorului este mai mică de 5% situația societății este necorespunzătoare.

Cu cât lichiditățile sunt mai reduse, cu atât apare necesitatea unei finanțări pe termen scurt mai mari.

3. Solvabilitatea, care reprezintă capacitatea unei societăți de a-și achita datoriile la scadență.

Gradul de îndatorare =Datorii totale/Capitaluri proprii

Situația societății este considerată foarte bună dacă rezultatul obținut este mai mic de 1. Atunci când valoarea indicatorului este mai mare de 2,6 sau mai mică de 0, situația societății este necorespunzătoare.

$$\text{Rata datoriilor pe termen mediu și lung} = \frac{\text{Datorii pe termen mediu și lung}}{\text{Capitaluri proprii}}$$

Situația societății este considerată foarte bună dacă rezultatul obținut este mai mic de 0,5. Atunci când valoarea indicatorului este mai mare de 1,5 sau mai mică de 0, situația societății este necorespunzătoare.

4. Profitabilitatea, care reprezintă eficiența societății în realizarea de profit din resursele disponibile.

$$\text{Rentabilitatea financiară} = \frac{\text{Profit net}}{\text{Capitaluri proprii}} \times 100$$

Situaţia unei societăţi comerciale productive este tratată în funcţie de activitatea pe care o desfăşoară. Dacă la o societate comercială productivă rezultatul este mai mare de 15%, situaţia societăţii se consideră ca fiind foarte bună. Atunci când valoarea indicatorului este sub 5%, situaţia societăţii este necorespunzătoare.

$$\text{Rentabilitatea comercială} = \frac{\text{Profit net}}{\text{Cifra de afaceri}} \times 100$$

Situaţia unei societăţi comerciale productive este considerată foarte bună dacă rezultatul obţinut este mai mare de 7%. Atunci când valoarea indicatorului este sub 3%, situaţia societăţii este necorespunzătoare.

$$\text{Rentabilitatea economică} = \frac{\text{Profit net}}{\text{Active totale}} \times 100$$

Situaţia unei societăţi comerciale productive este considerată foarte bună dacă rezultatul obţinut este mai mare de 5%. Atunci când valoarea indicatorului este sub 1%, situaţia societăţii este necorespunzătoare.

5. Alţi indicatori economici

Durata medie de stocare = (Stocuri/ Costuri) × nr. zile

Indicatorul este influenţat de activitatea societăţii şi reprezintă numărul mediu de zile în care elementele componente ale stocului sunt depozitate înainte de intrarea în producţie sau înainte de a fi livrate.

Perioada medie de încasare a clienţilor = (Creanţe clienţi/Cifra de afaceri) × 100

Indicatorul reprezintă numărul mediu de zile în care se încasează creanţele comerciale raportate la cifra de afaceri.

Perioada medie de plată a furnizorilor = (Furnizori/Cifra de afaceri) × 100

Indicatorul reprezintă numărul mediu de zile în care furnizorii sunt plătiţi.

Efectuarea ajustărilor privind deprecierea creanţelor conduce la:
- diminuarea rezultatului obţinut la societatea comercială;
- respectarea imaginii fidele;

– crearea unei rezerve în vederea micşorării pierderilor viitoare pe care le poate înregistra societatea.

Ajustările privind deprecierea creanțelor se efectuează în cazul creanțelor deținute la clienți incerți sau în litigiu, pe seama cheltuielilor, la sfârşitul fiecărui exercițiu financiar. Ulterior, aceste ajustări sunt analizate, efectuându-se regularizarea lor.

Evidența ajustărilor pentru deprecierea creanțelor se ține cu ajutorul conturilor de pasiv din grupa 49. În cadrul acestei grupe sunt următoarele conturi:

- contul 491 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți" ține evidența ajustărilor constituite pentru deprecierea creanțelor din conturile de clienți;
- contul 495 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor-decontări în cadrul grupului şi cu acționarii/asociații"; ține evidența ajustărilor constituite pentru deprecierea creanțelor evidențiate în conturile de decontare în cadrul grupului şi cu acționarii/asociații;
- contul 496 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor-debitori diverşi" ține evidența ajustărilor constituite pentru deprecierea creanțelor evidențiate la debitori diverşi.

Tipurile de înregistrări contabile sunt următoarele:

- înregistrarea deprecierii creanțelor

6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	49 Ajustări pentru deprecierea creanțelor

- înregistrarea surplusului privind deprecierea creanțelor

6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	49 Ajustări pentru deprecierea creanțelor

- înregistrarea diminuării deprecierii creanțelor

49 Ajustări pentru deprecierea creanțelor	=	7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante

- înregistrarea anulării valorii reprezentând ajustare pentru deprecierea creanțelor

49 Ajustări pentru deprecierea creanțelor	=	7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante

Valoarea ajustării privind deprecierea creanțelor este dată de relația:

$$\text{Valoarea ajustării} = \text{Valoarea contabilă (mai puțin TVA)} \times \text{Probabilitatea de neîncasare a creanței}$$

Exemplu: SC „X" SA livrează unui client mărfuri în valoare de 100.000 lei. TVA 19%. Ulterior, situația financiară a clientului se înrăutățește, societatea apreciind că va fi recuperată 80% din valoarea creanței.

- înregistrarea clientului în categoria „Clienți incerți"

4118 Clienți incerți sau în litigiu	=	4111	119.000 lei

- înregistrarea ajustării privind deprecierea creanțelor-clienți

6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți	20.000 lei (100.000 lei × 20%)

Exemplu: SC „X" SA are de încasat suma de 59.500 lei de la unul dintre clienții săi. Din cauza dificultăților majore înregistrate, clientul intră în faliment, fiind dată o hotărâre judecătorească definitivă privind falimentul acestuia. Creanța deținută de societate nu poate fi recuperată. SC „X" SA are constituită o ajustare privind deprecierea clienților în sumă de 50.000 lei.

- înregistrarea anulării sumei reprezentând ajustare privind deprecierea clienților

491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor clienți	=	7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea creanțelor clienți	50.000 lei

- înregistrarea scoaterii din evidență a clientului

%	=	4118 Clienți incerți sau în litigiu	59.500 lei
654 Pierderi din creanțe și debitori diverși			50.000 lei
4427 TVA colectată			9.500 lei

Exemplu: O societate comercială contestă plata unei facturi în valoare de 11.900 lei. Valoarea facturii a fost înregistrată la *Debitori diverşi*. Pentru soluționarea litigiului se recurge la instanța de judecată. Evoluția procesului

indică faptul că 75% din suma contestată va fi recuperată. Ulterior, procesul se încheie şi societatea debitoare este obligată la plata integrală a sumei datorate, pe care o face la o dată viitoare.

- înregistrarea ajustării privind deprecierea creanţei

6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi	=	496 Ajustări pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi	2.500 lei (10.000 lei × 25%)

- înregistrarea încasării sumei datorate de debitor

5121 Conturi la bănci în lei	=	461 Debitori diverşi	11.900 lei

- înregistrarea anulării sumei reprezentând ajustări pentru deprecierea creanţei

496 Ajustări pentru deprecierea creanţelor-debitori diverşi	=	7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	2.500 lei

Capitolul 12

Contabilitatea operațiunilor privind trezoreria

Trezoreria evidențiază resursele lichide de care dispune o societate comercială, şi anume investițiile pe termen scurt, disponibilitățile băneşti din conturile bancare, numerarul din casierie etc.

12.1. Contabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt

Investițiile financiare pe termen scurt sunt reprezentate de acțiunile şi obligațiunile achiziționate de o societate comercială în vederea realizării unui venit pe termen scurt. Ele se deosebesc de acțiunile şi obligațiunile evidențiate la imobilizări financiare, acestea din urmă reprezentând titluri de valoare deținute cu intenția de a le conserva în mod durabil.

În structura investițiilor financiare pe termen scurt sunt cuprinse:

- acțiunile deținute la entitățile afiliate;
- obligațiunile emise şi răscumpărate;
- obligațiunile deținute la orice societate comercială.

Societatea comercială urmăreşte prin achiziționarea acțiunilor şi obligațiunilor următoarele:

- utilizarea pe o anumită perioadă a disponibilităților excedentare, în vederea conservării acestora;
- utilizarea pe o anumită perioadă a disponibilităților excedentare, în vederea obținerii unor câştiguri, care îmbracă forma de dividende sau de dobânzi şi a realizării unui câştig suplimentar din revânzarea acțiunilor şi obligațiunilor deținute.

La intrarea în societate, investițiile pe termen scurt se evaluează la costul de achiziție, acesta fiind reprezentat de prețul de cumpărare sau de valoarea stabilită potrivit contractelor încheiate.

Investiţiile financiare pe termen scurt sunt recunoscute atunci când:

- este probabilă obţinerea de beneficii economice viitoare din deţinerea lor;
- au un cost sau o valoare care poate fi evaluată în mod credibil.

La inventar, investiţiile financiare sunt evaluate la valoarea lor actuală reprezentată fie de valoarea de cotare a acestora din ultima zi a exerciţiului financiar, în cazul titlurilor cotate la bursă, fie de valoarea lor probabilă de vânzare, în cazul titlurilor necotate la bursă.

La data închiderii conturilor, în conformitate cu principiul prudenţei, se compară valoarea de intrare a investiţiilor financiare pe termen scurt, reprezentate de acţiuni sau obligaţiuni deţinute de societatea comercială, cu valoarea de utilitate a acestora.

În situaţia în care valoarea de utilitate este mai mică decât valoarea de intrare, apar deprecieri ale investiţiilor financiare. Pentru deprecierile constatate se fac ajustări pe seama cheltuielilor. La sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar, ajustările pentru pierderile de valoare reflectate în contabilitate se suplimentează, diminuează sau anulează, după caz.

La ieşirea din gestiunea societăţilor comerciale a investiţiilor financiare pe termen scurt, ajustările pentru pierdere de valoare se anulează.

Grupele de conturi care evidenţiază investiţiile financiare pe termen scurt şi ajustările pentru pierderea de valoare a acestora sunt următoarele:

- grupa 50 „Investiţii pe termen scurt". În cadrul acestei grupe sunt conturi cu ajutorul cărora se ţine evidenţa acţiunilor deţinute la societăţile afiliate, obligaţiunilor emise şi răscumpărate, obligaţiunilor deţinute la alte societăţi şi a altor investiţii pe termen scurt;
- grupa 59 „Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie". În cadrul acestei grupe sunt conturi cu ajutorul cărora se ţine evidenţa deprecierilor constatate la acţiunile deţinute la societăţile afiliate, obligaţiunilor emise şi răscumpărate, obligaţiunilor deţinute la alte societăţi şi la alte investiţii pe termen scurt.

Tipurile de înregistrări contabile generate de evidenţierea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie sunt următoarele:

- înregistrarea deprecierilor constatate la investiţiile financiare pe termen scurt:

6864 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante	=	59 Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie

- înregistrarea plusului înregistrat la deprecierile evidențiate inițial

6864 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante	=	59 Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie	

- înregistrarea diminuării deprecierii evidențiate la investițiile financiare pe termen scurt

59 Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie	=	7864 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante	

- înregistrarea anularea deprecierii evidențiate la investițiile financiare pe termen scurt

59 Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie	=	7864 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante	

Exemplu: SC „X" SA achiziționează prin intermediul unei societăți de valori mobiliare 500 de acțiuni ale unei alte societăți. Acțiunile sunt cotate la bursă. Prețul unei acțiuni este de 50 lei. La sfârșitul exercițiului financiar, cursul unei acțiuni este stabilit ca fiind de 48 lei. Contravaloarea acțiunilor achiziționate se achită din disponibilitățile bancare.

- înregistrarea achiziției acțiunilor

5081 Alte titluri de plasament	=	5121 Conturi la bănci în lei	25.000 lei

- înregistrarea pierderii de valoare înregistrate la acțiunile deținute

6864 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante	=	598 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate	1.000 lei

Exemplu: SC „X" SA vinde prin intermediul unei societăți de valori mobiliare 200 de acțiuni deținute la o altă societate. Prețul de vânzare al acțiunilor vândute este de 40 lei/acțiune. Valoarea de intrare a acțiunilor:

a) 42 lei/acțiune;

b) 39 lei/acțiune.

Valoarea deprecierii acțiunilor vândute înregistrate în contabilitate este de 500 lei. Contravaloarea acțiunilor vândute se va încasa prin contul de la bancă.

a) înregistrarea vânzării acţiunilor

461 Debitori diverşi	=	%		8.400 lei (200 acţiuni × 42 lei/acţiune)
		5081 Alte titluri de plasament		8.000 lei (200 acţiuni × 40 lei/acţiune)
		7642 Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate		400 lei

- înregistrarea anulării deprecierii

598 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate	=	7864 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante	500 lei

- înregistrarea încasării contravalorii acţiunilor vândute

5121 Conturi la bănci în lei	=	461 Debitori diverşi	8.400 lei

b) înregistrarea vânzării acţiunilor

%	=	5081 Alte titluri de plasament	8.000 lei (200 acţiuni × 40 lei/acţiune)
461 Debitori diverşi			7.800 lei (200 acţiuni × 39 lei/acţiune)
6642 Pierderi din investiţiile pe termen scurt cedate			200 lei

- înregistrarea anulării deprecierii

598 Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate	=	7864 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante	500 lei

- înregistrarea contravalorii acţiunilor vândute

5121 Conturi la bănci în lei	=	461 Debitori diverşi	7.800 lei

Aşa după cum se observă din exemplul de mai sus, pierderile sau câştigurile rezultate din cedarea investiţiilor financiare pe termen scurt se înregistrează în conturile:

- 6642 „Pierderi din investiţiile pe termen scurt cedate";
- 7642 „Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate".

Exemplu: SC „X" SA achiziționează 1.000 de obligațiuni, la prețul de 60 lei/obligațiune, contravaloarea acestora fiind achitată integral prin contul de la bancă. Obligațiunile sunt cumpărate la data de 01.07. N. Valoarea nominală a unei obligațiuni este de 60 lei, iar rata dobânzii, 8% pe an. Încasarea dobânzii se face trimestrial, primul termen de încasare fiind 30.09.N. În data de 02.10.N obligațiunile sunt vândute, la prețul de 51 lei/obligațiune, încasarea făcându-se prin virament bancar.

- înregistrarea achiziționării obligațiunilor

506 Obligațiuni	=	5121 Conturi la bănci în lei	60.000 lei

- înregistrarea dobânzii de încasat

Dobânda = 60.000 lei × 8% ×3 luni/12 luni = 1.200 lei

5088 Dobânzi la obligațiuni şi titluri de plasament	=	762 Venituri din investiții financiare pe termen scurt	1.200 lei

- înregistrarea încasării dobânzii

5121 Conturi la bănci în lei	=	5088 Dobânzi la obligațiuni şi titluri de plasament	1.200 lei

- înregistrarea vânzării obligațiunilor

%	=	506 Obligațiuni	60.000 lei
461 Debitori diverşi			51.000 lei
6642 Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate			9.000 lei

- înregistrarea încasării contravalorii obligațiunilor vândute

5121 Conturi la bănci în lei	=	461 Debitori diverşi	51.000 lei

12.2. Contabilitatea conturilor la bănci

Conturile la bănci cuprind valorile de încasat, disponibilitățile în lei şi valută, creditele bancare pe termen scurt, precum şi dobânzile aferente disponibilităților şi creditelor acordate de bănci în conturile curente. Conturile bancare trebuie dezvoltate, în analitic, pe fiecare bancă. În plus, se impune ca evidența disponibilităților aflate în bănci şi a mişcării acestora să se țină distinct în lei şi în valută. Operațiunile privind încasările şi plățile în valută se

înregistrează în contabilitate la cursul zilei, comunicat de BNR. Vânzarea sau cumpărarea de valută nu generează în contabilitate diferenţe de curs valutar.

La sfârşitul exerciţiului financiar disponibilităţile în valută se evaluează la cursul comunicat de BNR, valabil pentru ultima zi lucrătoare a exerciţiului financiar, generându-se diferenţe de curs valutar.

Conturile care asigură evidenţierea valorilor de încasat, conturilor curente la bănci, dobânzilor şi creditelor bancare pe termen scurt, se regăsesc în grupa 51 „Conturi la bănci" şi sunt următoarele:

- contul 511 „Valori de încasat". Are funcţie contabilă de activ şi evidenţiază operaţiunile cu cecuri de încasat, efecte de încasat sau efecte remise spre scontare;
- contul 512 „Conturi curente la bănci". Acest cont are caracter bifuncţional. Se poate încheia un contract cu o societate bancară în baza căruia banca să opereze plăţi peste nivelul disponibilului titularului de cont bancar, până la un anumit plafon. În consecinţă, la sfârşitul unei perioade, contul 512 poate prezenta sold final creditor;
- contul 518 „Dobânzi". Este un cont bifuncţional şi evidenţiază dobânzile ce urmează a fi încasate de societatea comercială în baza disponibilităţilor deţinute la bancă, precum şi dobânzile de plată aferente creditelor bancare contractate;
- contul 519 „Credite bancare pe termen scurt". Are funcţie contabilă de pasiv şi evidenţiază creditele acordate de bănci pe termen scurt.

Cecurile de încasat şi efectele de încasat sunt documente utilizate în decontările dintre două societăţi comerciale. Din categoria efectelor de încasat se disting biletul la ordin şi cambia. Consider că aici se include, de asemenea, şi cecul.

La sfârşitul anului 2008, instrumentele de plată la debit au fost modificate. Astfel, toate informaţiile au fost înscrise pe faţa acestor instrumente, deoarece se impune obţinerea tuturor informaţiilor dintr-o singură trecere a acestora prin dispozitivul de extragere automată a datelor.

Noul format impune ca informaţiile să fie scrise cu majuscule, excepţia fiind reprezentată de rubrica „suma în litere" care poate fi completată cu litere mici. Instrumentele de debit trebuie completate în întregime cu cerneală sau pix de culoare albastră ori prin dactilografiere. Semnătura olografă a reprezentantului societăţii comerciale trebuie să fie însoţită de numele şi prenumele acestuia sau de denumirea societăţii. Semnătura trebuie aplicată cu pixul sau stiloul cu cerneală neagră sau albastră. Aplicarea ştampilei emitentului nu este obligatorie, aplicarea ei putând împiedica prelucrarea electronică a instrumentelor de debit.

O altă noutate constă în alocarea de serii şi numere în cazul biletelor la ordin şi a cambiilor.

Simplificarea realizării decontării instrumentelor de debit se datorează trunchierii şi compensării electronice. Acestea constau în:

- transpunerea în format electronic a informațiilor de pe instrumentele de debit;
- captarea unei imagini a instrumentelor de debit prezentate de societatea comercială;
- transmiterea electronică a imaginilor de la banca deținătorului de instrumente de debit la banca plătitorului în vederea efectuării plății.

Toate informațiile transmise sunt semnate de bancă, utilizând semnătura electronică. Astfel, se certifică acuratețea şi conformitatea informațiilor de plată transmise electronic cu datele din instrumentele originale, pe suport hârtie.

Se recomandă societăților deținătoare de instrumente de debit să le depună la bancă pentru încasare cât mai repede posibil după emitere, pentru a fi prezentate la plată în timpul prevăzut de reglementări.

Folosirea instrumentelor de debit în format nou este obligatorie.

Exemplu: SC „X" SA primeşte de la un client o filă de cec, pentru suma de 100.000 lei, reprezentând contravaloarea unei livrări de marfă. Ulterior, fila de cec este remisă la bancă în vederea încasării, încasarea fiind evidențiată mai apoi în extrasul de cont.

- înregistrarea primirii filei de cec

413 Efecte de primit de la clienți	=	4111 Clienți	100.000 lei

- înregistrarea remiterii filei de cec în vederea încasării

5112 Cecuri de încasat	=	413 Efecte de primit de la clienți	100.000 lei

- înregistrarea încasării filei de cec

5121 Conturi la bănci în lei	=	5112 Cecuri de încasat	100.000 lei

Exemplu: SC „X" SA primeşte de la un client un bilet la ordin, în care este evidențiată suma de 23.800 lei. Ulterior, biletul la ordin este remis în vederea încasării. Biletul la ordin este refuzat la plată, mai apoi clientul intrând în faliment din cauza problemelor financiare.

- înregistrarea primirii biletului la ordin

413 Efecte de primit de la clienți	=	4111 Clienți	23.800 lei

- înregistrarea remiterii biletului la ordin în vederea încasării

5113 Efecte de încasat	=	413 Efecte de primit de la clienți	.23.800 lei

- înregistrarea neîncasării biletului la ordin

413 Efecte de primit de la clienți	=	5113 Efecte de încasat	23.800 lei

- înregistrarea ajustării privind deprecierea creanței

6814 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante	=	491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor-clienți	20.000 lei

- înregistrarea scoaterii din gestiune a creanței neîncasate ca urmare a încheierii definitive privind falimentul clientului

%	=	413 Efecte de primit de la clienți	23.800 lei
654 Pierderi din creanțe şi debitori diverşi			20.000 lei
4427 TVA colectată			3.800 lei

- înregistrarea anulării sumei reprezentând ajustări privind deprecierea clienților

491 Ajustări pentru deprecierea creanței la clienți	=	7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea creanțelor clienți	20.000 lei

În situația în care o societate comercială are nevoie de bani înainte de scadența cecurilor, biletelor la ordin sau cambiilor, aceasta poate vinde instrumentele de plată băncii, operațiunea fiind cunoscută sub numele de scontare.

Suma netă pe care societatea comercială urmează a o încasa este dată de diferența dintre valoarea instrumentului de debit vândut băncii şi agio. Prin agio se înțelege suma dintre scont şi comisionul bancar. Scontul este reprezentat de dobânda percepută la bancă pentru efectuarea operațiunii solicitate de societatea comercială în cauză.

Exemplu: SC „X" SA depune la bancă pentru scontare un bilet la ordin în valoare de 100.000 lei. Se cunosc următoarele informaţii:

- rata scontului = 10%;
- valoarea comisionului = 100 lei;
- numărul de zile până la scadenţă = 5;
- calcularea scontului.

Valoarea scontului = (100.000 lei × 5 zile × 10)/(360 zile × 100) = 138,89 lei

- calcularea agio

Agio = 138,89 lei + 100 lei = 238,89 lei

- calcularea sumei nete de încasat

Suma netă de încasat = 100.000 lei – 238,89 lei = 99.761, 11 lei

- înregistrarea remiterii spre scontare a biletului la ordin

5114 Efecte remise spre scontare	=	413 Efecte de primit de la clienţi	100.000 lei

- înregistrarea sumei rezultate din scontarea biletului la ordin

%	=	5114 Efecte remise spre scontare	100.000,00 lei	
5121 Conturi la bănci în lei				99.761,11 lei
667 cheltuieli privind sconturile acordate				138,89 lei
627 Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate				100,00 lei

Operaţiunile de încasări şi de plăţi efectuate de o societate comercială reprezintă decontări fără numerar. Instrumentele de plată folosite sunt ordinul de plată (simplu sau de trezorerie), cecul, biletul la ordin şi cambia. Înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor de încasări şi de plăţi se face pe baza extrasului de cont. După efectuarea înregistrărilor în contabilitate a acestor operaţiuni, se impune verificarea concordanţei dintre soldul contului de disponibil bancar al societăţii, deschis la o anumită bancă, şi extrasul de cont primit de la banca respectivă. În contabilitate trebuie să se deschidă conturi analitice distincte pentru fiecare cont deţinut, fie că sunt conturi deschise la mai multe bănci, fie că sunt conturi deschise la aceeaşi bancă. Rezultă că pentru fiecare cont deschis la bancă se impune crearea unui analitic distinct în contabilitate.

Exemplu: SC „X" SA ridică de la bancă un extras de cont care evidenţiază următoarele operaţiuni:

a) plata TVA = 100.000 lei;
b) plata impozitului pe profit = 50.000 lei;

c) încasarea de la unul dintre clienţii societăţii = 70.000 lei;
d) plata către unul dintre furnizorii societăţii = 20.000 lei;
e) ridicarea de numerar = 10.000 lei
f) comisioanele bancare = 840 lei.

- înregistrarea încasării de la clientul societăţii

5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienţi	70.000 lei

- înregistrarea plăţilor efectuate

%	=	5121 Conturi la bănci în lei	180.840 lei
4423 TVA de plată			100.000 lei
4411 Impozitul pe profit			50.000 lei
401 Furnizori			20.000 lei
581 Viramente interne			10.000 lei
627Cheltuieli la serviciile bancare şi asimilate			840 lei

- înregistrarea sumei ridicate

5311 Casa în lei	=	581 Viramente interne	10.000 lei

Exemplu: SC „X" SA deţine în conturile bancare suma de 100.000 euro şi suma de 60.000 USD. Echivalentul în lei la data de 31.12. N era de 380.000 lei, respectiv 180.000 lei. La data închiderii exerciţiului financiar, cursurile comunicate de BNR sunt de 3,90 lei/euro respectiv 2,80 lei/USD.

- înregistrarea diferenţei favorabile înregistrate la euro

5124 Conturi la bănci în valută	=	765 Venituri din diferenţe de curs valutar	10.000 lei

- înregistrarea diferenţei nefavorabile înregistrate la USD

665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar	=	5124 Conturi la bănci în valută	12.000 lei

Exemplu: SC „X" SA cumpără 100.000 euro la cursul băncii de 3,80 lei/euro şi vinde 20.000 USD la cursul băncii 2,80 lei/USD. Cursurile BNR din ziua cumpărării/vânzării de valută sunt 3,79 lei/euro respectiv 2,90 lei/USD.

- înregistrarea cumpărării sumei în euro

5124 Conturi la bănci în valută	=	581 Viramente interne	380.000 lei (100.000 euro × 3,80 lei/euro)

- înregistrarea vânzării sumei în USD

581 Viramente interne	=	5124 Conturi la bănci în valută	56.000 lei (20.000 USD × 2,80 lei/USD)	

Exemplu: SC „X" SA înregistrează plata către un furnizor extern în sumă de 10.000 euro. Cursul BNR din ziua plății este de 3,80 lei/euro. Cursul de schimb din data facturii 3,70 lei/euro.

- la data plății echivalentul în lei al sumei datorate în valută este de 37.000 lei (10.000 euro × 3,70 lei/euro);
- înregistrarea plății efectuate:

%	=	5124 Conturi la bănci în valută	38.000 lei (10.000 euro × 3,80 lei/euro)	
401 Furnizori				37.000 lei (10.000 euro × 3,70 lei/euro)
665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar				1.000 lei

În situația în care o societate comercială are nevoie de resurse financiare suplimentare pentru desfășurarea normală a activității, se poate recurge la contractarea creditelor bancare. Creditele pot fi contractate atât în lei, cât și în valută.

În cadrul contului 519 „Credite bancare pe termen scurt" sunt evidențiate împrumuturile bancare cu termen de rambursare mai mic de un an, acordate de bănci în baza contractelor de creditare încheiate.

Înregistrările contabile aferente operațiunilor privind creditele pe termen scurt sunt următoarele:

- evidențierea încasării creditelor bancare pe termen scurt

5121 Conturi la bănci în lei	=	519 Credite bancare pe termen scurt

sau

5124 Conturi la bănci în valută	=	519 Credite bancare pe termen scurt

- evidențierea dobânzilor de plătit aferente creditelor bancare pe termen scurt

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

- înregistrarea vânzării sumei în USD

581 Viramente interne	=	5124 Conturi la bănci în valută	56.000 lei (20.000 USD × 2,80 lei/USD)

Exemplu: SC „X" SA înregistrează plata către un furnizor extern în sumă de 10.000 euro. Cursul BNR din ziua plății este de 3,80 lei/euro. Cursul de schimb din data facturii 3,70 lei/euro.

- la data plății echivalentul în lei al sumei datorate în valută este de 37.000 lei (10.000 euro × 3,70 lei/euro);
- înregistrarea plății efectuate:

%	=	5124 Conturi la bănci în valută	38.000 lei (10.000 euro × 3,80 lei/euro)
401 Furnizori			37.000 lei (10.000 euro × 3,70 lei/euro)
665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar			1.000 lei

În situația în care o societate comercială are nevoie de resurse financiare suplimentare pentru desfășurarea normală a activității, se poate recurge la contractarea creditelor bancare. Creditele pot fi contractate atât în lei, cât și în valută.

In cadrul contului 519 „Credite bancare pe termen scurt" sunt evidențiate împrumuturile bancare cu termen de rambursare mai mic de un an, acordate de bănci în baza contractelor de creditare încheiate.

Înregistrările contabile aferente operațiunilor privind creditele pe termen scurt sunt următoarele:

- evidențierea încasării creditelor bancare pe termen scurt

5121 Conturi la bănci în lei	=	519 Credite bancare pe termen scurt

sau

5124 Conturi la bănci în valută	=	519 Credite bancare pe termen scurt

- evidențierea dobânzilor de plătit aferente creditelor bancare pe termen scurt

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

- evidenţierea rambursării creditelor bancare pe termen scurt şi a plăţii dobânzilor datorate

%	=	5121 Conturi la bănci în lei	
519 Credite bancare pe termen scurt			
5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt			

sau

%	=	5124 Conturi la bănci în valută	
519 Credite bancare pe termen scurt			
5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt			

Creditele bancare pe termen scurt contractate de societăţile comerciale, dar care nu au putut fi rambursate la scadenţă, se evidenţiază ca fiind restante cu ajutorul contului 5192 „Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă".

Exemplu: SC „X" SA contractează un credit bancar pe trei luni în valoare de 120.000 lei. Rata dobânzii este de 15% pe an. Împrumutul se rambursează în trei tranşe egale, la sfârşitul fiecărei luni. Dobânda se plăteşte, de asemenea, lunar, calculul acesteia făcându-se la sold.

- înregistrarea contractării creditului bancar

5121 Conturi la bănci în lei	=	5191 Credite bancare pe termen scurt	120.000 lei

- înregistrarea dobânzii la sfârşitul primei luni

Dobânda = 120.000 lei ×15% × 30 zile/360 zile = 1.500 lei

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt	1.500 lei

- înregistrarea plăţilor reprezentând rambursarea primei rate şi a dobânzii datorate

%	=	5121 Conturi la bănci în lei	41.500 lei
5191 Credite bancare pe termen scurt			40.000 lei
5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt			1.500 lei

- înregistrarea dobânzii la sfârşitul celei de a doua luni

Dobânda = 80.000 lei × 15% × 30 zile/360 zile = 1.000 lei

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt	1.000 lei

- înregistrarea plăților reprezentând rata şi dobânda datorată

%	=	5121 Conturi la bănci în lei	41.000 lei
5191 Credite bancare pe termen scurt			40.000 lei
5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt			1.000 lei

- înregistrarea dobânzii la sfârşitul celei de-a treia luni

Dobânda = 40.000 lei × 15% × 30 zile/360 zile = 500 lei

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt	500 lei

- înregistrarea plăților reprezentând rata şi dobânda datorată

%	=	5121 Conturi la bănci în lei	40.500 lei
5191 Credite bancare pe termen scurt			40.000 lei
5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt			500 lei

Exemplu: SC „X" SA a contractat un credit bancar pe termen scurt în valoare de 50.000 euro. Cursul de schimb valutar utilizat la înregistrarea în contabilitate a împrumutului bancar a fost de 3,80 lei/euro. Se înregistrează rambursarea unei rate de 5.000 euro şi plata unei dobânzi de 250 euro. Cursul de schimb valutar din ziua plății este de 3,85 lei/euro.

- înregistrarea plății reprezentând rambursarea ratei scadente

%	=	5124 Conturi la bănci în valută	19.250 lei (5.000 lei × 3,85lei/euro)
5191 Credite bancare pe termen scurt			19.000 lei (5.000 lei × 3,85lei/euro)
665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar			250 lei

- înregistrarea plății dobânzii datorate

5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt	=	5124 Conturi la bănci în valută	962,50 lei (250 euro × 3,85 lei/euro)

12.3. Contabilitatea operaţiunilor desfăşurate prin casieria societăţilor comerciale

Contabilitatea disponibilităţilor aflate în casieria unei societăţi comerciale şi a mişcării acestora ca urmare a încasărilor şi plăţilor efectuate se ţine distinct, în lei şi în valută. La încheierea exerciţiului financiar, disponibilităţile în valută din casieria societăţii se evaluează la cursul de schimb comunicat de BNR valabil pentru închidere, rezultând astfel diferenţe care se înregistrează în conturile de venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar.

Înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor în lei sau devize se efectuează cu respectarea reglementărilor privind întărirea disciplinei financiar-valutare.

Astfel, pentru întărirea disciplinei financiare şi evitarea evaziunii fiscale, operaţiunile de încasări şi plăţi între societăţile comerciale se efectuează numai prin instrumente de plată fără numerar (ordin de plată, file de cec, bilet la ordin sau cambie).

Excepţie fac plăţile reprezentând:

- plata salariilor şi a altor drepturi de personal;
- plăţi către persoane fizice, în baza unor contracte încheiate;
- plăţi către societăţi comerciale în limita unui plafon zilnic maxim de 10.000 lei, plăţile către o singură societate comercială fiind admise în limita unui plafon zilnic în sumă de 5.000 lei. La magazinele de tip *cash & carry* se admit plăţi către o singură societate în sumă de 10.000 lei. Pentru facturile care depăşesc valorile menţionate anterior sunt interzise plăţile fragmentate în numerar.

Exemplu: „SC „X" SA primeşte de la unul dintre furnizorii săi o factură în valoare de 6.000 lei.

SC „X" SA are următoarele variante în ceea ce priveşte efectuarea plăţii către furnizori:

- plata integrală prin virament bancar;
- plata unei sume de maximum 5.000 lei prin casierie, diferenţa urmând a fi achitată obligatoriu prin virament bancar.

Încasările zilnice în numerar ale unei societăţi comerciale sunt neplafonate, existând plafonare în ceea ce priveşte suma maximă ce poate fi încasată de la o singură societate. Această sumă este de 5.000 lei. Sumele acordate de societatea comercială angajaţilor proprii, cu titlu de avansuri pentru aprovizionări diverse, sunt considerate ca făcând parte din plafonul zilnic maxim.

În plafonul zilnic maxim de plăți nu intră:

- depunerile de numerar făcute de societăți comerciale în conturile furnizorilor de bunuri şi servicii, în baza documentelor justificative legal întocmite;
- cheltuielile de deplasare în interes de serviciu, în limita sumelor cuvenite pentru plata transportului, a diurnei, a indemnizației şi a cazării pe timpul deplasării, precum şi a cheltuielilor neprevăzute efectuate în acest sens de salariații aflați în deplasare;
- cheltuielile de protocol ocazionate de organizarea de conferințe, simpozioane etc., în condițiile stabilite de reglementările în vigoare.

Documentele utilizate în vederea înregistrării operațiunilor de încasări şi plăți în prin casieria unei societăți comerciale sunt următoarele:

- chitanța, care serveşte ca document justificativ pentru încasările şi plățile în lei efectuate în numerar;
- chitanța pentru operațiuni în valută, care serveşte ca document justificativ pentru încasările şi plățile în valută efectuate în numerar;
- dispoziția de plată/încasare către casierie. Aceasta serveşte ca:
  - dispoziție pentru casierie, în vederea achitării în numerar a unor sume, inclusiv a avansurilor aprobate pentru cheltuieli de deplasare, precum şi a diferenței de încasat de către titularul de avans, în cazul justificării unor sume mai mari decât avansul primit, pentru procurarea de materiale etc.;
  - dispoziție pentru casierie, în vederea încasării în numerar a unor sume care nu reprezintă venituri din activitatea de exploatare;
  - document justificativ de înregistrare în registrul de casă şi în contabilitate, în cazul plăților în numerar efectuate fără alt document justificativ;
- registrul de casă, care serveşte ca:
  - document de înregistrare operativă a încasărilor şi plăților în numerar, efectuate prin casieria societății pe baza actelor justificative;
  - document de stabilire, la sfârşitul fiecărei zile, a soldului de casă;
  - document de înregistrare în contabilitate a operațiunilor de casă;
- borderoul de achiziție, care serveşte ca:
  - document de înregistrare în gestiune a produselor cumpărate;
  - document justificativ de înregistrare în contabilitate a valorii produselor cumpărate;
  - document pentru justificarea sumelor primite ca avans spre decontare pentru achiziții sau pentru decontarea sumelor plătite pentru achiziții;

– bonul fiscal, acesta fiind un document de justificare a unei plăţi. Nu permite deducerea TVA. Excepţie fac bonurile fiscale eliberate cu ocazia cumpărării de combustibili;
– foaia de vărsământ, aceasta fiind un document care serveşte la depunerea sumelor deţinute în casieria societăţii comerciale la bănci;
– cecul de numerar, acesta servind pentru ridicările de numerar de la bănci.

Exemplu: SC „X" SA înregistrează în baza registrului de casă şi a documentelor anexate la acesta următoarele operaţiuni:
– încasarea sumei de 5.000 lei de la unul dintre clienţii săi;
– plata sumei de 5.000 lei către unul dintre furnizorii societăţii;
– ridicarea sumei de 10.000 lei de la bancă pentru plata salariilor datorate;
– acordarea unui avans de trezorerie unui angajat în sumă de 3.000 lei;
– plata sumei de 2.000 lei către unul dintre creditorii societăţii.

Înregistrările contabile aferente operaţiunilor prezentate mai sus sunt următoarele:

- încasarea sumei de la clienţi

5311 Casa în lei	=	4111 Clienţi	5.000 lei

- plata sumei datorate furnizorilor

401 Furnizori	=	5311 Casa în lei	5.000 lei

- ridicarea sumei de la bancă

581 Viramente interne	=	5121 Conturi la bănci în lei	10.000 lei
5311 Casa în lei	=	581 Viramente interne	10.000 lei

- plata salariilor datorate

421 Personal – salarii datorate	=	5311 Casa în lei	10.000 lei

- acordarea avansului de trezorerie

542 Avansuri de trezorerie	=	5311 Casa în lei	3.000 lei

- plata sumei datorate creditorilor diverşi

462 Creditori diverşi	=	5311 Casa în lei	2.000 lei

Exemplu: SC „X" SA deţine în casieria societăţii suma de 4.000 euro, echivalent lei 14.800 lei. La data încheierii exerciţiului financiar cursul de schimb valutar este:

a) 3,90 lei/euro;
b) 3,60 lei/euro.

a) înregistrarea diferenţei favorabile de curs valutar

5314 Casa în valută	=	765 Venituri din diferenţe de curs valutar	800 lei	

b) înregistrarea diferenţei nefavorabile de curs valutar

665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar	=	5314 Casa în valută	400 lei	

Evidenţa bonurilor valorice, timbrelor fiscale şi poştale, biletelor de tratament şi odihnă, tichetelor şi biletelor de călătorie, tichetelor de masă, a altor valori, precum şi a mişcării acestora, se ţine cu ajutorul contului de activ 532 „Alte valori".

Tipurile de înregistrări contabile generate de evidenţa altor valori sunt următoarele:

- achiziţia activelor circulante reprezentând „Alte valori"

532 Alte valori	=	%		
		401 Furnizori		
		531 Casa în lei		
		542 Avansuri de trezorerie		

- darea în consum a activelor circulante reprezentând „Alte valori"

%	=	532 Alte valori		
302 Materiale consumabile				
4282 Alte creanţe în legătură cu personalul				
624 Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal				
625 Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferuri				
626 Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii				
642 Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaţilor				

Exemplu: SC „X" SA achiziționează 20 timbre fiscale, prețul unitar fiind de 10 lei. Ulterior, sunt date în consum 10 timbre fiscale.

- înregistrarea achiziționării timbrelor fiscale

532 Alte valori	=	5311 Casa în lei	200 lei

- înregistrarea consumului de timbre fiscale

626 Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații	=	532 Alte valori	100 lei

12.4. Contabilitatea acreditivelor şi viramentelor bancare

Acreditivul reprezintă disponibilitățile băneşti ale unei societăți comerciale, aflate într-un cont distinct, la dispoziția unui furnizor, destinate achitării obligațiilor față de acesta, pe măsura livrării de mărfuri, executării de lucrări sau prestării de servicii.

După natura operațiunii pentru care se utilizează acreditivul, acesta poate fi:

- acreditiv comercial, la baza lui stând o operațiune de vânzare-cumpărare de marfă;
- acreditiv necomercial, la baza lui stând o operațiune necomercială.

Cel mai utilizat acreditiv comercial este acreditivul documentar. Acreditivul documentar reprezintă o dispoziție de plată irevocabilă în favoarea vânzătorului, dată de cumpărător prin banca sa şi condiționată de prezentarea, de către vânzător, la ghişeul băncii sale, a documentelor de expediție a mărfii comandate.

Acreditivul se poate constitui fie pe baza disponibilităților proprii societății comerciale cumpărătoare, fie pe baza disponibilităților atrase de la banca sa.

Desfăşurarea operațiunilor prin care se efectuează o plată prin intermediul acreditivului documentar este următoarea:

- în cadrul unui contract de vânzare-cumpărare, părțile contractante, convin ca plata să se efectueze printr-un acreditiv documentar;
- societatea cumpărătoare dă ordin băncii sale să deschidă acreditivul documentar;
- banca societății cumpărătoare deschide acreditivul şi avizează banca societății vânzătoare de această deschidere, blocând totodată în contul clientului său suma necesară pentru achitarea la termen a acreditivului;

- banca societății vânzătoare transmite acesteia informația de deschidere a acreditivului, comunicându-i textul integral al documentului;
- societatea vânzătoare verifică corespondența clauzelor din acreditiv cu cele din contractul de vânzare-cumpărare și își exprimă acordul față de conținutul acreditivului;
- societatea vânzătoare efectuează operațiunea de livrare în conformitate cu prevederile contractuale;
- societatea vânzătoare remite băncii sale documentele care atestă livrarea efectuată în conformitate cu prevederile acreditivului;
- banca societății vânzătoare remite băncii societății cumpărătoare documentele corespunzătoare livrării efectuate;
- banca societății cumpărătoare verifică documentele primite și mai apoi debitează contul clientului său, efectuând plata către banca societății vânzătoare;
- banca societății vânzătoare creditează contul clientului său.

Toate cele de mai sus sunt valabile în situația în care acreditivul este domiciliat la banca societății cumpărătoare. În situația în care acreditivul este domiciliat la banca societății vânzătoare, banca va efectua plata către aceasta, după verificarea documentelor, urmând ca mai apoi plata efectuată să fie acoperită din sumele virate de banca cumpărătorului din acreditivul constituit anterior din dispoziția societății cumpărătoare.

Acreditivele sunt solicitate de societățile vânzătoare pentru a elimina riscul de neplată a mărfurilor livrate, serviciilor prestate sau lucrărilor executate. Ele pot fi interne sau externe.

Evidența contabilă a acreditivelor se ține cu ajutorul contului 541 „Acreditive", care prezintă funcție contabilă de activ. Acest cont este structurat în următoarele conturi sintetice de gradul al II-lea:

- contul 5411 „Acreditive în lei";
- contul 5412 „Acreditive în valută".

Tipurile de înregistrări contabile sunt următoarele:

- evidențierea constituirii acreditivelor

541 Acreditive	=	581 Viramente interne

- evidențierea diferențelor favorabile de curs valutar, aferente soldului existent la sfârșitul exercițiului financiar, la acreditivele deschise în valută:

5412 Acreditive în valută	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar

- evidenţierea sumelor plătite sau virate în conturile de disponibilităţi ca urmare a încetării valabilităţii acreditivelor.

% = 541 Acreditive
401 Furnizori
404 Furnizori de imobilizări
581 Viramente interne

- evidenţierea diferenţelor nefavorabile de curs valutar, aferente soldului existent la sfârşitul exerciţiului financiar, la acreditivele deschise în valută

665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar = 5412 Acreditive în valută

Exemplu: SC „X" SA deschide un acreditiv în favoarea unui furnizor intern de materii prime. Valoarea acreditivului este de 100.000 lei. Durata acreditivului este de trei luni. La încetarea valabilităţii acreditivului valoarea neutilizată a acreditivului este de 20.000 lei.

- înregistrarea deschiderii acreditivului:

581 Viramente interne	=	5121 Conturi la bănci în lei	100.000 lei
5411 Acreditive în lei	=	581 Viramente interne	100.000 lei

- înregistrarea plăţii efectuate către furnizorul intern

401 Furnizori	=	5411 Acreditive în lei	80.000 lei

- înregistrarea virării sumei neutilizate din acreditivul constituit la încetarea valabilităţii acestuia.

581 Viramente interne	=	5411 Acreditive în lei	20.000 lei
5121 Conturi la bănci în lei	=	581 Viramente interne	20.000 lei

Exemplu: La data de 25.12.N SC „X" SA deschide un acreditiv în favoarea unui furnizor extern. Se cunosc următoarele informaţii:

- durata acreditivului: două luni;
- valoarea acreditivului: 100.000 euro;
- valoarea facturii emise de furnizorul extern: 95.000 euro
- cursul de schimb valutar:

- la data deschiderii acreditivului: 3,80 lei/euro;
- la data încheierii exercițiului financiar: 3,82 lei/euro;
- la data facturii (emise în exercițiul financiar N+1) 3,79/euro.

Înregistrările contabile corespunzătoare sunt următoarele:

- evidențierea constituirii acreditivului

581 Viramente interne	=	5124 Conturi la bănci în valută	380.000 lei (100.000 euro × 3,80 lei/euro)
5412 Acreditive în valută	=	581 Viramente interne	380.000 lei

- evidențierea diferenței favorabile de curs valutar, corespunzătoare cursului de la sfârșitul financiar al exercițiului.

5412 Acreditive în valută	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar	2.000 lei

- evidențierea plății către furnizorul extern

%	=	5412 Acreditive în valută	362.900 lei (95.000 euro × 3,82 lei/euro)
401 Furnizori			360.050 lei (95.000 euro × 3,79 lei/euro)
665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar			2.850 lei

- evidențierea virării sumei neutilizate din acreditivul constituit la încetarea valabilității acestuia

581 Viramente interne	=	5412 Acreditive în valută	19.100 lei (5.000 euro × 3,82 lei/euro)
5124 Conturi la bănci în valută	=	581 Viramente interne	19.100 lei

Avansurile de trezorerie reprezintă sumele acordate în numerar din casieria societății angajaților acesteia, în vederea efectuării unor achiziții cu materiale sau mărfuri, unor deplasări etc.

Sumele reprezentând avansuri de trezorerie se decontează periodic pe seama documentelor justificative prezentate, eventualele diferențe în plus sau în minus fiind regularizate:

- prin restituirea sumei reprezentând avansuri de trezorerie neutilizate;
- prin acordarea unei sume suplimentare ca avans de trezorerie.

Avansurile de trezorerie pot fi acordate atât în lei, cât şi în valută. Evidența contabilă a acestora se ține cu ajutorul contului 542 „Avansuri de trezorerie" care are funcție contabilă de activ.

Cele mai importante tipuri de înregistrări contabile sunt următoarele:

- evidențierea acordării avansurilor de trezorerie

542 Avansuri de trezorerie = 531 Casa

- evidențierea diferențelor favorabile de curs valutar aferente avansurilor în valută, la data încheierii exercițiului financiar.

542 Avansuri de trezorerie = 765 Venituri din diferențe de curs valutar

- evidențierea sumelor reprezentând avansuri de trezorerie nedecontate pană la data încheierii exercițiului financiar.

461 Debitori diverşi = 542 Avansuri de trezorerie

- evidențierea diferențelor nefavorabile de curs valutar, aferente avansurilor de trezorerie în valută, la data încheierii exercițiului financiar sau la lichidarea acestora.

665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar = 542 Avansuri de trezorerie

- evidențierea justificării avansurilor de trezorerie, pe baza documentelor prezentate

% = 542 Avansuri de trezorerie
301 Materii prime
302 Materiale consumabile
303 Materiale de natura obiectelor de inventar
371 Mărfuri
401 Furnizori

Exemplu: SC „X" SA acordă un avans de trezorerie unui angajat în valoare de 2.000 lei, în vederea cumpărării unor materiale consumabile. Avansul de trezorerie este acordat în luna decembrie a exercițiului financiar N, decontarea acestuia realizându-se în luna ianuarie a exercițiului financiar N+1. Angajatul prezintă societății factura şi chitanța aferente achiziției de materiale consumabile, valoarea consemnată în aceasta fiind de 2.380 lei. Data

evidențiată în factură şi chitanță este aferentă lunii ianuarie a exercițiului financiar N+1.

- înregistrarea acordării avansului de trezorerie

542 Avansuri de trezorerie	=	5311 Casa în lei	2.000 lei

- înregistrarea sumei reprezentând avans de trezorerie nedecontat până la sfârşitul exercițiului financiar

461 Debitori diverşi	=	542 Avansuri de trezorerie	2.000 lei

- înregistrarea facturii corespunzătoare achiziției efectuate

%	=	401 Furnizori	2.380 lei
302 Materiale consumabile			2.000 lei
4426 TVA deductibilă			380 lei

- înregistrarea plății conform chitanței

401 Furnizori	=	%	2.380 lei
		461 Debitori diverşi	2.000 lei
		4281 Alte datorii în legătură cu personalul	380 lei

- înregistrarea plății către angajatul societății, reprezentând suma achitată de acesta furnizorului

4281 Alte datorii în legătură cu personalul	=	5311 Casa în lei	380 lei

Evidența transferurilor de disponibilități băneşti între conturile la bănci, precum şi între conturile la bănci şi casieria unei societăți comerciale se ține cu ajutorul contului de activ 581 „Viramente interne".

Înregistrările contabile generate de mişcările de disponibilități între conturile de trezorerie sunt următoarele:

- evidența sumelor virate dintr-un cont de trezorerie în altul, corespunzătoare ieşirilor de disponibilități

581 Viramente interne	=	%	
		512 Conturi curente la bănci	
		531 Casa	
		541 Acreditive	

- evidenţa sumelor virate dintr-un cont de trezorerie în altul, corespunzătoare intrărilor de disponibilităţi

%	=	581 Viramente interne	
512 Conturi curente la bănci			
531 Casa			
541 Acreditive			

Exemplu: SC „X" SA dispune ridicarea de la bancă a sumei de 15.000 lei, corespunzătoare sumei datorate către salariaţi.

- înregistrarea ridicării de numerar de la bancă

581 Viramente interne	=	512 Conturi curente la bănci	15.000 lei

- înregistrarea depunerii sumei ridicate în casieria societăţii

5311 Casa în lei	=	581 Viramente interne	15.000 lei

Capitolul 13

Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor

În conformitate cu teoria şi practica contabilă, se cunosc următoarele concepţii privind organizarea cheltuielilor şi veniturilor:

- concepţia monistă, potrivit căreia sunt considerate cheltuieli numai cheltuielile de exploatare, fiind excluse cheltuielile financiare şi cele extraordinare;
- concepţia dualistă, potrivit căreia evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor şi veniturilor se realizează în funcţie de natura lor.

În ţara noastră, contabilitatea cheltuielilor şi a veniturilor este organizată în concordanţă cu concepţia dualistă.

Obiectivele organizării contabilităţii cheltuielilor şi veniturilor sunt următoarele:

- fundamentarea cheltuielilor şi veniturilor în bugetul de venituri şi cheltuieli, având în vedere informaţiile aferente exerciţiului financiar anterior şi previziunile perioadei viitoare;
- determinarea cheltuielilor şi veniturilor în timp;
- încadrarea cheltuielilor şi veniturilor pe tipuri de operaţiuni, după natura lor, în vederea stabilirii rezultatului pe structura activităţilor care l-au generat.

Ocazionarea cheltuielilor unei societăţi comerciale este generată de următoarele momente:

- angajarea are loc în momentul naşterii obligaţiilor de plată către furnizorii de materii prime, materiale, imobilizări etc.
- consumul presupune utilizarea în procesul de producţie a materiilor prime, materialelor etc., în scopul realizării de produse, executării de lucrări sau prestării de servicii;
- plata constă în achitarea unei sume de bani ca echivalent în cadrul relaţiilor financiare;

– imputarea presupune închiderea conturilor de cheltuieli pe seama contului de profit sau pierdere.

Generarea veniturilor este în strânsă concordanţă cu următoarele momente:

a. producţia reprezintă rezultatul ca produs al activităţii productive, consumatoare de resurse materiale, financiare şi umane;
b. vânzarea pe credit presupune transferarea dreptului de proprietate asupra bunurilor economice, rezultat al obiectului de activitate, de la producător la cumpărător;
c. încasarea presupune transformarea în bani a bunurilor economice vândute de o societate comercială;
d. încorporarea presupune închiderea conturilor de venituri pe seama contului de profit sau pierdere.

Cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul unei perioade, sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor ori creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari.

Veniturile constituie creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul unei perioade, sub formă de intrări sau creşteri ale activelor, ori reduceri ale datoriilor care se concretizează în creşteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuţii ale acţionarilor.

Contabilitatea cheltuielilor se ţine pe feluri de cheltuieli, după natura lor. Astfel, cheltuielile societăţii cuprind:

- cheltuielile de exploatare, evidenţiate cu ajutorul conturilor de activ din cadrul grupelor 60, 61, 62, 63, 64 şi 65. Acestea evidenţiază:
  – cheltuielile cu materiile prime şi materialele consumabile; costul de achiziţie al obiectelor de inventar consumate; costul de achiziţie al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei şi apei consumate; costul mijloacelor vândute şi al ambalajelor etc.;
  – cheltuielile cu lucrările şi serviciile executate de terţi; redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii; prime de asigurare; studii şi cercetări; comisioane şi onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate; transportul de bunuri şi personal; deplasări, detaşări şi transferări; cheltuieli poştale şi taxe de comunicaţii; servicii bancare etc.;
  – cheltuieli cu personalul, acestea cuprinzând: salariile, asigurările sociale, alte cheltuieli cu personalul suportate de societate;
  – alte cheltuieli de exploatare, cum ar fi: pierderile din creanţe şi debitori diverşi;
  – despăgubiri, amenzi şi penalităţi; donaţii; cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital etc.;

- cheltuielile financiare, evidenţiate cu ajutorul conturilor de activ din cadrul grupei 66.

Această grupă evidenţiază: pierderile din creanţe legate de participaţii; cheltuielile privind investiţiile financiare cedate; diferenţele nefavorabile de curs valutar; sconturile acordate etc.

- cheltuielile extraordinare, evidenţiate cu ajutorul contului 671. Asigură evidenţa pierderilor înregistrate de o societate comercială, ca urmare a producerii unor calamităţi (incendii, inundaţii, cutremure etc.) sau ca urmare a exproprierii de active;
- cheltuielile cu provizioanele, amortizările şi ajustările pentru depreciere sau pierderile de valoare, evidenţiate cu ajutorul conturilor din grupa 68;
- cheltuielile cu impozitul pe profit şi alte impozite, evidenţiate cu ajutorul conturilor din grupa 69.

Contabilitatea veniturilor se ţine pe feluri de venituri, după natura lor. Astfel, veniturile unei societăţi cuprind:

- veniturile din exploatare, evidenţiate cu ajutorul conturilor de pasiv din grupele 70,71,72,74 şi 75. Acestea evidenţiază:
  - veniturile din vânzarea de produse şi mărfuri, executări de lucrări şi prestări de servicii;
  - veniturile din variaţia stocurilor;
  - veniturile din producţia de imobilizări;
  - veniturile din subvenţiile de exploatare;
  - alte venituri din exploatare curentă.

Veniturile din producţia stocată se înscriu cu semnul „+" în contul de profit sau pierdere, dacă prezintă sold creditor, sau cu semnul „-", dacă prezintă sold debitor.

- veniturile financiare, evidenţiate cu ajutorul conturilor din grupa 76. Această grupă evidenţiază: veniturile din imobilizări financiare; veniturile din investiţii pe termen scurt; veniturile din creanţe imobilizate; veniturile din investiţii financiare cedate; veniturile din diferenţe de curs valutar; veniturile din dobânzi etc.;
- veniturile extraordinare, evidenţiate cu ajutorul contului 771. Acest cont evidenţiază sumele de primit, sau primite, drept compensaţie pentru pierderile înregistrate de o societate, ca urmare a efectuării unor cheltuieli generate de evenimente extraordinare;
- veniturile din provizioane şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare, înregistrate cu ajutorul conturilor din grupa 78;

Conturile sintetice de cheltuieli şi de venituri trebuie dezvoltate în conturi analitice potrivit necesităţilor proprii ale societăţilor comerciale.

Capitolul 14

Lucrările contabile de închidere a exercițiului financiar

La sfârşitul exercițiului financiar o societate comercială are obligația de a întocmi situațiile financiare cuprinzând cinci sau trei componente, după caz.

Situațiile financiare anuale trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare şi a performanțelor obținute de societate. Prin întocmirea acestora se asigură:

- gruparea elementelor patrimoniale;
- sistematizarea elementelor patrimoniale;
- oferirea de informații privind structura şi dinamica elementelor patrimoniale;
- fundamentarea, strategiilor de elaborat şi urmat în perioada următoare etc.

Lucrările de închidere a exercițiului financiar sunt următoarele:

- întocmirea balanței conturilor înainte de inventariere;
- inventarierea generală a patrimoniului;
- contabilitatea operațiunilor de regularizare;
- stabilirea balanței conturilor după inventariere;
- determinarea rezultatului exercițiului şi distribuirea profitului sau finanțarea pierderii;
- întocmirea situațiilor financiare anuale.

14.1. Întocmirea balanței de verificare înainte de inventarierea patrimoniului

Întocmirea balanței de verificare înainte de efectuarea inventarierii are ca scop principal centralizarea şi controlul exactității datelor înregistrate în conturi. Relațiile de control specifice balanței de verificare sunt cele dintre debitul şi creditul conturilor, dintre înregistrarea analitică şi cea sintetică.

Se vor avea în vedere corelaţiile dintre conturile sintetice şi cele analitice, precum şi cele dintre egalităţile generate de dubla înregistrare a operaţiunilor economico-financiare, şi anume:

- concordanţa dintre totalul înregistrărilor din Registrul-jurnal şi totalul rulajelor debitoare şi totalul rulajelor creditoare din balanţa de verificare;
- concordanţa dintre totalul soldurilor finale debitoare şi creditoare din Cartea mare şi totalul soldurilor finale debitoare şi creditoare din balanţa de verificare.

De asemenea, se impune verificarea conţinutului soldurilor conturilor din balanţa de verificare, în vederea stabilirii corectitudinii înregistrărilor contabile.

14.2. Inventarierea patrimoniului unei societăţi comerciale

Inventarierea patrimoniului unei societăţi comerciale reprezintă ansamblul operaţiunilor prin care se constată existenţa tuturor elementelor de activ şi de pasiv, cantitativ-valoric sau numai valoric.

Obiectul inventarierii îl reprezintă întregul patrimoniu al societăţii, precum şi bunurile aparţinând altor societăţi care se află temporar la dispoziţia societăţii. Operaţiunile de inventariere se efectuează de comisii de inventariere, alcătuite din cel puţin două persoane, numite prin dispoziţie scrisă dată de conducătorul societăţii. Persoanele care asigură gestionarea sau contabilizarea bunurilor inventariate nu pot face parte din comisia de inventariere.

Inventarierea anuală a elementelor de activ şi de pasiv se face, de regulă, cu ocazia încheierii exerciţiului financiar. Aceasta presupune:

- confruntarea evidenţei scriptice cu realitatea faptică;
- evaluarea elementelor de activ şi de pasiv.

Stabilirea stocurilor faptice se realizează prin numărare, cântărire, măsurare. Bunurile ambalate sunt verificate prin sondaj, modalitatea de verificare fiind evidenţiată în listele de inventar. Materialele ca ciment în vrac, oţel-beton etc. se inventariază pe bază de calcule tehnice. Bunurile aflate în administrarea angajaţilor societăţii se inventariază şi se evidenţiază în liste separate pentru fiecare angajat în parte.

Imobilizările necorporale se inventariază prin constatarea existenţei şi apartenenţei acestora la societatea deţinătoare. În cazul brevetelor, licenţelor *know-how*-ului şi al mărcilor de fabrică se impune dovedirea existenţei acestora pe baza titlurilor de proprietate. Inventarierea imobilizărilor necorporale în curs presupune evidenţierea pe listele de inventariere pentru fiecare obiect în parte a următoarelor informaţii: denumirea obiectului, descrierea amănunţită a

stadiului în care se află acesta, pe baza valorii din devize şi în funcţie de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii.

Terenurile se inventariază pe baza documentelor carè atestă proprietatea acestora şi a schiţelor de amplasare. Clădirile se inventariază prin identificarea lor pe baza titlurilor de proprietate şi a dosarului tehnic al acestora. Mijloacele fixe se inventariază prin identificarea lor. Imobilizările corporale aflate în curs de execuţie presupun evidenţierea pentru fiecare obiect în parte, pe baza constatării de la faţa locului: denumirea obiectului, descrierea amănunţită a stadiului în care se află acesta, pe baza valorii din documentaţia existentă, precum şi în funcţie de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii.

Bunurile aparţinând altor societăţi se inventariază şi se înscriu în liste separate, care vor conţine informaţii cu privire la numărul şi data actului de predare-primire şi ale documentului de livrare. Listele de inventariere se transmit societăţilor cărora le aparţin bunurile respective, pentru confirmare. Neconfirmarea în termenul de cinci zile de la primirea acestora presupune recunoaşterea exactităţii datelor înscrise în acestea.

Pentru bunurile depreciate, inutilizabile sau deteriorate, fără mişcare sau greu vandabile, se întocmesc liste de inventariere separate.

Creanţele şi obligaţiile faţă de terţi sunt supuse verificării şi confirmării pe baza extraselor soldurilor debitoare şi creditoare ale conturilor de creanţe şi datorii care deţin ponderea valorică în totalul soldurilor acestor conturi.

Disponibilităţile băneşti aflate în conturi la bănci se inventariază prin confruntarea soldurilor din extrasele de cont emise de acestea cu cele din contabilitatea societăţii. Sumele în lei şi în valută din casieria societăţii se inventariază în ultima zi lucrătoare a exerciţiului financiar, prin confruntarea soldurilor din registrul de casă cu monetarul şi cu soldurile evidenţiate în contabilitate.

Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic şi înscrise în listele de inventariere cu cele din evidenţa tehnico-operativă şi din contabilitate.

Evaluarea elementelor de activ şi de pasiv se efectuează cu respectarea principiului permanenţei metodelor, potrivit căruia modelele şi regulile de evaluare trebuie menţionate, asigurându-se astfel comparabilitatea în timp a informaţiilor contabile.

La stabilirea valorii de inventar a bunurilor se aplică prevederile principiului prudenţei, potrivit căruia se va ţine seama de toate ajustările de valoare datorate deprecierilor.

Astfel:

- în situaţia în care valoarea de inventar, stabilită în funcţie de utilitatea şi preţul pieţei, este mai mare decât valoarea contabilă, în listele de inventariere se va înscrie valoarea contabilă;

- în situaţia în care valoarea de inventar este mai mică decât valoarea contabilă, în listele de inventariere se va înscrie valoarea de inventar.

Imobilizările necorporale se evaluează la data bilanţului la cost, mai puţin amortizarea şi deprecierile sau pierderile de valoare. Imobilizările corporale se evaluează la data bilanţului la cost, mai puţin amortizarea şi deprecierile sau pierderile de valoare sau la valoarea reevaluată, aceasta fiind valoarea justă la data reevaluării.

Corectarea valorii contabile a imobilizărilor necorporale şi corporale şi aducerea lor la nivelul valorii de inventar (atunci când aceasta este inferioară valorii contabile) se efectuează în funcţie de tipul de depreciere, şi anume:

- prin înregistrarea unei amortizări suplimentare, în cazul în care deprecierea este ireversibilă;
- prin constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru depreciere, în cazul în care deprecierea are un caracter reversibil.

Activele de natura stocurilor se evaluează la valoarea contabilă, mai puţin deprecierile constatate. Dacă valoarea de inventar a acestor active este inferioară valorii contabile, pentru diferenţele constatate se efectuează ajustări de valoare.

Evaluarea creanţelor şi a datoriilor societăţii se face în funcţie de valoarea probabilă de încasare sau de plată. În cazul creanţelor, diferenţele constatate în minus între valoarea de inventar şi valoarea contabilă netă se înregistrează în contabilitate, pe seama unei ajustări de valoare. Pentru creanţele şi datoriile exprimate în valută, evaluarea se va face la cursul de schimb valutar comunicat de BNR, valabil pentru data încheierii exerciţiului financiar. Diferenţele constatate se înregistrează ca venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar.

Rezultatele inventarierii se înscriu într-un proces-verbal care cuprinde data întocmirii, numele şi prenumele membrilor din comisia de inventariere, numărul şi data actului de numire a comisiei de inventariere, gestiunea inventariată, rezultatele inventariate, concluziile privind minusurile şi plusurile constatate etc.

Datele rezultate în urma inventarierii sunt grupate în Registrul-inventar după natura şi modul de evaluare a elementelor patrimoniale.

14.3. Contabilizarea operaţiunilor de regularizare

Contabilizarea operaţiunilor de regularizare presupune efectuarea următoarelor categorii de operaţiuni:

a. operaţiuni privind înregistrarea plusurilor şi minusurilor constatate cu ocazia inventarierii;
b. operaţiuni privind calculul amortizării;

c. operaţiuni de constituire, mărire, diminuare sau anulare a ajustărilor corespunzătoare deprecierilor constatate;
d. operaţiuni de constituire, mărire, diminuare sau anulare a provizioanelor;
e. operaţiuni privind delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor;
f. operaţiuni privind creanţele şi datoriile exprimate în valută.

a) Plusurile constatate cu ocazia inventarierii se înregistrează, de regulă, ca intrări în patrimoniul societăţi, minusurile fiind înregistrate ca ieşiri. Atunci când se constată existența riscului de confuzie între anumite bunuri la care s-au constatat plusuri şi minusuri de inventar, care privesc aceeaşi perioadă de timp şi aceeaşi gestiune, se pot efectua compensări ale acestora, la nivelul valorii celei mai mici.

În cazul constatării unor lipsuri în gestiune, imputabile angajaților societăţii, valoarea bunurilor constatate minus de inventar este considerată ieşire. Aceasta este asimilată unei livrări şi din această cauză se va percepe inclusiv TVA.

Tipurile de înregistrări contabile sunt următoarele:

Plusuri de inventar

- înregistrarea plusurilor de inventar la active imobilizate

20 Imobilizări necorporale 21 Imobilizări corporale 23 Imobilizări în curs 26 Imobilizări financiare	=	134 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor

- înregistrarea plusurilor de inventar la bunurile de natura stocurilor cumpărate

30 Stocuri de materii prime şi materiale 36 Animale 37 Mărfuri 38 Ambalaje	=	60 Cheltuieli privind stocurile

- înregistrarea plusurilor de inventar la bunurile de natura stocurilor produse în cadrul societăţii

33 Producţie în curs de execuţie 34 Produse	=	711 Variaţia stocurilor

- înregistrarea plusurilor de inventar la investiţiile financiare pe termen scurt

50 Investiţii pe termen scurt	=	6642 Pierderi din investiţiile pe termen scurt cedate

- înregistrarea plusurilor de inventar la disponibilităţile din casieria societăţii

531 Casa	=	7588 Alte venituri din exploatare

Minusuri de inventar

- înregistrarea minusurilor de inventar în cazul activelor imobilizate necorporale şi corporale

* activele sunt integral amortizate

28 Amortizări privind imobilizările	=	20 Imobilizări necorporale 21 Imobilizări corporale

* activele sunt parţial amortizate

%	=	20 Imobilizări necorporale
28 Amortizări privind imobilizările		sau
6583 Cheltuieli privind activele cedate, şi alte operaţiuni de capital		21 Imobilizări corporale

- înregistrarea minusurilor de inventar la bunurile de natura stocurilor achiziţionate

60 Cheltuieli privind stocurile	=	30 Stocuri de materii prime şi materiale 36 Animale 37 Mărfuri 31 Ambalaje

- înregistrarea minusurilor de inventar la bunurile de natura stocurilor produse în cadrul societăţii

711 Variaţia stocurilor	=	33 Producţia în curs de execuţie 34 Produse

- înregistrarea minusurilor de inventar la investițiile financiare pe termen scurt

6642 Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate = 50 Investiții pe termen scurt

- înregistrarea minusurilor de inventar la disponibilitățile din casieria societății

6588 Alte cheltuieli de exploatare = 531 Casa

Atunci când minusurile de inventar sunt **imputabile** se efectuează următoarele înregistrări contabile:

- pentru minusurile de natura activelor imobilizate amortizabile

4282 Alte creanțe în legătură cu personalul = %

7583 Venituri din vânzarea activelor şi alte operațiuni de capital
4427 TVA colectată

- pentru minusurile de natura activelor circulante (cu excepția numerarului)

4282 Alte creanțe în legătură cu personalul = %

7588 Alte venituri din exploatare
4427 TVA colectată

- pentru minusurile de natura numerarului din casieria societății

4282 Alte creanțe în legătură cu personalul = 7588 Alte venituri din exploatare

b) La închiderea exercițiului financiar pentru activele imobilizate amortizabile, deprecierile constatate, considerate ca fiind ireversibile, sunt reflectate în contabilitate prin includerea valorii acestora pe cheltuieli cu amortizarea. În consecință, se efectuează o înregistrare contabilă de tipul:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor = 28 Amortizări privind imobilizările

c) După finalizarea acţiunii de inventariere a patrimoniului se compară valoarea de inventar cu valoarea contabilă aferentă fiecărui element patrimonial. Pentru elementele patrimoniale de activ, în situaţia în care valoarea de inventar este mai mică decât valoarea contabilă (deprecierea constatată având caracter reversibil) se înregistrează ajustări pentru pierderea de valoare a acestora.

Înregistrările contabile sunt următoarele:

- înregistrarea deprecierii constatate

68 Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare	=	29 Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor 39 Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie 49 Ajustări pentru deprecierea clienţilor 59 Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie

- înregistrarea diminuării deprecierii constatate

29 Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor 39 Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie 49 Ajustări pentru deprecierea clienţilor 59 Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie	=	78 Venituri din provizioane şi ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare

d) Constituirea, suplimentarea, diminuarea sau anularea provizioanelor se evidenţiază cu ajutorul conturilor 6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele", 151 „Provizioane" şi 7812 „Venituri din provizioane".

Tipuri de înregistrări contabile

- constituirea/suplimentarea provizioanelor

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	151 Provizioane

- diminuarea/anularea provizioanelor

151 Provizioane	=	7812 Venituri din provizioane

e) Potrivit principiului independenţei exerciţiului, se impune ca veniturile şi cheltuielile unei societăţi comerciale să fie ataşate exerciţiului financiar care le-a generat. Astfel, se impune delimitarea în timp a cheltuielilor

şi veniturilor prin intermediul conturilor 471 „Cheltuieli înregistrate în avans" şi 472 „Venituri înregistrate în avans".

f) În cazul creanţelor şi datoriilor exprimate în valută, evaluarea se face în funcție de cursul de schimb valutar comunicat de BNR pentru ultima zi a exercițiului financiar, diferențele rezultate fiind generatoare de cheltuieli şi venituri din diferențe de curs valutar.

14.4. Balanța de verificare după efectuarea inventarierii

După efectuarea inventarierii şi contabilizarea operațiilor de regularizare se întocmeşte din nou balanța de verificare. Aceasta are ca scop pregătirea informației necesare determinării rezultatului exercițiului şi întocmirea situațiilor financiare anuale.

14.5. Determinarea rezultatului exercițiului

Determinarea rezultatului exercițiului presupune parcurgerea următoarelor etape:

- determinarea rezultatului contabil. Rezultatul contabil se obține din închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri. În contabilitate, profitul sau pierderea se stabileşte cumulat de la începutul exercițiului financiar;

- închiderea conturilor de cheltuieli

121 Profit sau pierdere = 6 Conturi de cheltuieli

- închiderea conturilor de venituri

7 Conturi de venituri = 121 Profit sau pierdere

- determinarea rezultatului fiscal. Rezultatul fiscal reprezintă profitul impozabil sau pierderea fiscală a exercițiului fiscal

Rezultatul fiscal =
+ Venituri realizate din orice surse
- Cheltuieli efectuate pentru realizarea veniturilor
- Venituri neimpozabile
+ Cheltuieli nedeductibile

- determinarea impozitului pe profit. În situația în care rezultatul fiscal îmbracă forma profitului impozabil, se calculează impozitul pe profit, conform relației:

Impozitul pe profit = Profitul impozabil × Cota de impozitare

- determinarea rezultatului exercițiului, potrivit formulei:

Rezultatul exercițiului= Rezultatul contabil – Impozitul pe profit

- înregistrarea în contabilitate a impozitului pe profit

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit = 4411 Impozitul pe profit

Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabileşte la închiderea acestuia şi reprezintă soldul final al contului de profit sau pierdere.

14.6. Repartizarea profitului sau finanțarea pierderii

Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale. Sumele reprezentând rezerve constituite din profitul exercițiului financiar curent se înregistrează utilizând formula contabilă:

129 Repartizarea profitului = 1061 Rezerve legale

Profitul contabil rămas după repartizarea prezentată anterior rămâne în soldul contului 121 „Profit sau pierdere".

La începutul exercițiului financiar următor se efectuează următoarele înregistrări contabile:

- închiderea conturilor 121 „Profit sau pierdere" şi 129 „Repartizarea profitului"

121 Profit sau pierdere = 129 Repartizarea profitului

- evidențierea profitului la rezultatul raportat

121 Profit sau pierdere = 1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită

Evidențierea în contabilitate a destinațiilor profitului se efectuează după adunarea generală a acționarilor sau asociaților care a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende, rezerve sau alte destinații. Societățile comerciale nu pot reveni asupra înregistrărilor efectuate cu privire la repartizarea profitului.

Exemplu: SC „X" SA a realizat la sfârşitul exercițiului financiar N un profit de 200.000 lei. Anterior determinării profitului s-a calculat procentul de

5% reprezentând cota de repartizat la rezervele legale, în vederea atingerii a 20% din capitalul social. Suma de repartizat la rezerve este de 5.000 lei. În baza hotărârii adunării generale a acționarilor se hotărăște repartizarea la dividende a sumei de 150.000 lei și repartizarea la „Alte rezerve" a sumei de 45.000 lei.

- înregistrarea repartizării sumei reprezentând rezerve legale (exercițiul financiar N)

129 Repartizarea profitului	=	1061 Rezerve legale	5.000 lei

Situația conturilor la sfârșitul exercițiului financiar N se prezintă astfel:

- contul 121 „Profit sau pierdere" – sold final creditor 200.000 lei;
- contul 129 „Repartizarea profitului" – sold final debitor 5.000 lei;

- înregistrarea închiderii contului 129 „Repartizarea profitului" (exercițiul financiar N+1)

121 Profit sau pierdere	=	129 Repartizarea profitului	5.000 lei

- înregistrarea închiderii contului 121 „Profit și pierdere" (exercițiul financiar N+1)

121 Profit sau pierdere	=	1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	195.000 lei

- înregistrarea repartizării profitului reportat (exercițiul financiar N+1 sau alt exercițiu financiar ulterior)

1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	=	%	195.000 lei
		457 Dividende de plată	150.000 lei
		1068 Alte rezerve	45.000 lei

Pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar și cel reportat, din rezerve, prime de capital și capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale. În lipsa unor prevederi legale expuse, ordinea surselor din care se acoperă pierderea contabilă este la latitudinea adunării generale a acționarilor sau asociaților.

Pierderea fiscală anuală înregistrată începând cu anul 2009, stabilită prin declaraţia de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obţinute în următorii şapte ani consecutivi.

14.7. Întocmirea situaţiilor financiare anuale

Lucrările de întocmire a situaţiilor financiare anuale reprezintă, în cea mai mare parte, operaţiuni de prelucrare şi transcriere a datelor din situaţiile financiare anuale ale exerciţiului financiar precedent şi din balanţa de verificare întocmită pe baza datelor de la 31.12. a exerciţiului financiar curent.

Operaţiile de prelucrare cu privire la exerciţiul financiar curent sunt reprezentate de selectarea, gruparea şi însumarea soldurilor din balanţa de verificare.

Aşa după cum am menţionat anterior în cadrul acestei lucrări, situaţiile financiare cuprind cinci sau trei componente, în funcţie de încadrarea societăţii.

Situaţiile financiare anuale cu cinci componente cuprind:

- bilanţul;
- contul de profit şi pierdere;
- situaţia modificărilor capitalului propriu;
- situaţia fluxului de trezorerie;
- notele explicative.

Fără a avea un caracter limitativ, notele explicative cuprind informaţii cu privire la:

- activele imobilizate;
- provizioane;
- repartizarea profitului;
- analiza rezultatului din exploatare;
- situaţia creanţelor şi datoriilor;
- principiile contabile şi metodele contabile;
- acţiuni şi obligaţiuni;
- salariaţi, administratori şi directori;
- calculul şi analiza principalilor indicatori economico-financiari.

Balanţa de verificare şi situaţiile financiare anuale aferente SC „X" SA, conforme cu cerinţele organelor fiscale din România, sunt prezentate în anexe.

Capitolul 15

Reglementări privind drepturile şi obligaţiile părţilor din raporturile juridice fiscale generate de impozite şi taxe

Administrarea impozitelor, taxelor, contribuţiilor şi a altor sume datorate bugetului de stat reprezintă ansamblul activităţilor desfăşurate de organele fiscale în legătură cu:

- înregistrarea fiscală;
- declararea, stabilirea, verificarea şi colectarea impozitelor, taxelor, contribuţiilor şi a altor sume datorate bugetului de stat;
- soluţionarea contestaţiilor împotriva actelor administrative fiscale.

Subiectele raportului juridic fiscal sunt:

- statul, reprezentat de Ministerul Finanţelor Publice prin Agenţia Naţională de Administrare Fiscală (ANAF) şi unităţile sale subordonate cu personalitate juridică;
- contribuabilul, reprezentat de orice persoană fizică sau juridică ce datorează impozite, taxe, contribuţii şi alte sume bugetului de stat.

Obligaţiile fiscale ale unei societăţi comerciale sunt:

- obligaţia de a declara bunurile şi veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuţiile şi alte sume datorate bugetului de stat;
- obligaţia de a plăti majorări de întârzieri, denumite obligaţii de plată accesorii;
- obligaţia de a calcula, de a reţine şi de a înregistra în evidenţele contabile şi de plată, la termenele legale, impozitele şi contribuţiile care se realizează prin sondaj la sursă.

De regulă, dreptul de creanţă fiscală se naşte în momentul în care se constituie baza de impunere care îl generează. Stingerea creanţelor fiscale se face prin încasare, compensare, executare silită, scutire, anulare sau prescripţie.

O societate comercială, subiect într-un raport juridic fiscal, se înregistrează fiscal primind un cod de identificare fiscală. Acesta trebuie menţionat mai apoi pe facturi, scrisori, oferte, comenzi sau pe orice alte documente emise de societate.

Codul de identificare fiscală se obţine după depunerea la organele fiscale competente a unei declaraţii de înregistrare fiscală. Pe baza acesteia se eliberează certificatul de înregistrare fiscală. Ulterior, se pot face modificări ale datelor din declaraţia de înregistrare fiscală, prin completarea şi depunerea unor declaraţii de menţiuni.

Impozitele, taxele, contribuţiile şi alte sume datorate bugetului statului de către o societate comercială se declară la organele fiscale competente, întocmindu-se în acest sens declaraţia fiscală. Societatea comercială are obligaţia de a completa declaraţia fiscală, înscriind corect, complet şi cu bună ştiinţă informaţiile prevăzute în aceasta, corespunzător situaţiei sale fiscale.

Declaraţia fiscală se poate depune la registratura organului fiscal competent, prin poştă prin scrisoare recomandată sau prin mijloace electronice. Data depunerii declaraţiei fiscale este data înregistrării acesteia la organul fiscal, data depunerii la poştă sau data înregistrării acesteia pe pagina de internet, aşa cum rezultă din mesajul electronic de confirmare transmis ca urmare a primirii declaraţiei.

Nedepunerea declaraţiei fiscale dă dreptul organului fiscal să procedeze la stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor, contribuţiilor şi a altor sume datorate bugetului general consolidat.

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuţiilor etc. se face prin declaraţia fiscală sau prin decizie emisă de organul fiscal. Decizia se emite atunci când organul fiscal modifică baza de impunere.

Cuantumul obligaţiilor fiscale se stabileşte sub rezerva verificării ulterioare. Acestea se anulează:

- la împlinirea termenului de prescripţie. Termenul de prescripţie este, de regulă, de cinci ani începând de la data de 1 ianuarie a exerciţiului financiar următor celui în care s-a născut creanţa fiscală;
- ca urmare a inspecţiei fiscale efectuate în cadrul termenului de prescripţie. Inspecţia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale efectuate în cadrul termenului de prescripţie.

Inspecţia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea şi stabilirea bazelor de impunere, diferenţelor obligaţiilor de plată şi a accesoriilor aferente acestora.

Formele de inspecţie fiscală sunt următoarele:
- inspecţia fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligaţiilor fiscale ale unei societăţi comerciale, pentru o perioadă de timp determinată;
- inspecţia fiscală parţială, care reprezintă activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligaţii fiscale, pentru o perioadă de timp determinată.

Procedurile de control sunt:
- control inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică şi documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existenţa unor fapte de încălcare a legislaţiei fiscale, fără anunţarea în prealabil a societăţii comerciale;
- controlul încrucişat, care constă în verificarea documentelor şi operaţiunilor impozabile ale societăţii comerciale, în corelaţie cu cele deţinute de alte societăţi.

La finalizarea controalelor inopinate sau încrucişate se încheie proces-verbal.

Metodele de control care pot fi folosite în cadrul inspecţiei fiscale sunt:
- controlul prin sondaj; acesta constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor şi operaţiunilor semnificative, în care sunt reflectate modul de calcul, de evidenţiere şi de plată a obligaţiilor fiscale datorate bugetului de stat;
- controlul electronic; acesta constă în activitatea de verificare a contabilităţii şi a surselor acesteia, prelucrate în mediu electronic utilizând metode de analiză, evaluare şi testare asistată de instrumente informatice specializate.

Înainte de desfăşurarea inspecţiei fiscale, organul fiscal are obligaţia de a înştiinţa societatea comercială în legătură cu începerea acesteia, fiind transmis în acest sens un aviz de inspecţie fiscală care cuprinde: temeiul juridic al inspecţiei fiscale; data de începere a inspecţiei fiscale; obligaţiile fiscale şi perioadele care urmează a fi controlate; posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecţiei fiscale. Amânarea datei de începere a inspecţiei fiscale se poate solicita, o singură dată, pentru motive bine justificate.

Inspecţia fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt şi a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere. Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal poate:
- solicita informaţii, de orice fel, din partea societăţii verificate sau din partea altor societăţi;
- solicita expertize;
- folosi înscrisurile societăţii verificate sau ale altor societăţi;
- efectua cercetări la faţa locului.

Rezultatul inspecției fiscale este consemnat într-un raport scris, care cuprinde constatările inspecției din punct de vedere faptic şi legal. Acest raport stă la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde şi diferențele în plus sau în minus față de creanța fiscală existentă la data începerii inspecției fiscale. În situația în care baza de impunere nu se modifică, se întocmeşte decizia privind nemodificarea bazei de impunere.

Actele administrative fiscale se emit în formă scrisă şi cuprind următoarele elemente:

- denumirea organului fiscal emitent;
- data la care au fost emise şi data de la care îşi produc efectele;
- datele de identificare a societății comerciale;
- obiectul actului administrativ fiscal;
- motivele de fapt;
- motivele de drept;
- numele şi semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal;
- ştampila organului fiscal emitent;
- posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației şi organul fiscal la care se depune contestația;
- mențiuni privind audierea societății comerciale.

Actele administrative fiscale emise prin intermediul mijloacelor informatice sunt valabile şi în cazul în care nu au aplicate semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal şi ştampila acestuia.

Actele administrative sunt nule dacă din cuprinsul lor lipsesc elemente referitoare la:

- numele, prenumele şi calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal competent;
- obiectul actului administrativ;
- denumirea societății comerciale;
- semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția situației în care actul administrativ este transmis electronic.

Desființarea totală sau parțială a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage desființarea totală sau parțială a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii, aferente creanțelor principale.

Modelul unui raport de inspecție fiscală este prezentat în anexe.

Colectarea constă în exercitarea acțiunilor care au ca scop stingerea creanțelor fiscale. Aceasta se face în termenul unui titlu de creanță sau al unui titlu executoriu.

Stingerea creanțelor fiscale se face:

a) *prin plata acestora*. Plata creanţelor fiscale se efectuează prin intermediul societăţilor bancare, trezoreriilor sau al altor instituţii autorizate să deruleze operaţiuni de plată. Orice societate comercială are obligaţia de a efectua plata sumelor datorate bugetului de stat într-un cont unic. Distribuirea sumelor din contul unic se face de către organul fiscal competent, distinct pe fiecare buget sau fond, proporţional cu obligaţiile datorate. De aici, numeroasele neconcordanţe care apar între evidenţa contabilă a unei societăţi comerciale şi fişa sintetică a acesteia, ţinută de organul fiscal. Astfel, consider că era mult mai eficientă situaţia anterioară contului unic, care presupunea întocmirea a câte unui ordin de plată distinct pentru fiecare obligaţie de plată în parte.

Momentul plăţii este reprezentat de:

- data înscrisă în documentul pe de plată eliberat de organele abilitate, în cazul plăţii efectuate în numerar;
- data poştei, înscrisă pe mandatul poştal, în cazul plăţilor efectuate prin mandat poştal;
- data la care băncile debitează contul societăţii comerciale plătitoare pe baza instrumentelor de decontare, în cazul plăţilor efectuate prin decontare bancară;

b) *prin compensare*. Creanţele administrate de ANAF se pot stinge pe baza creanţelor datorate de societatea comercială, prin compensare. Ambele părţi au atât calitatea de creditor, cât şi calitatea de debitor. Compensarea se realizează la nivelul celei mai mici sume.

Compensarea se poate face:

- la cererea societăţii comerciale;
- din oficiu. În această situaţie, creanţele fiscale ale societăţii comerciale vor fi compensate cu obligaţii datorate aceluiaşi buget, urmând ca din diferenţa rămasă să fie compensate obligaţiile datorate altor bugete, în mod proporţional;

c) *prin restituire*. La solicitarea unei societăţi comerciale se pot restitui:

- sumele achitate fără existenţa unui titlu de creanţă;
- sumele plătite în plus faţă de obligaţia fiscală;
- sumele plătite ca urmare a unei erori de calcul;
- sumele de rambursat de la bugetul de stat etc.

Pentru neachitarea la scadenţă a obligaţiilor de plată se datorează majorări de întârziere, acestea calculându-se pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului scadent şi până la data stingerii sumei datorate, inclusiv;

d) *prin executare silită*. În situaţia în care o societate comercială nu îşi achită de bunăvoie obligaţiile fiscale datorate, organele fiscale competente

procedează la acțiuni de executare silită, pentru stingerea acestora. Astfel, se pot avea în vedere:

- executarea silită prin poprire. Sunt supuse executării silite prin poprire orice sume urmăribile reprezentând venituri şi disponibilități băneşti în lei şi în valută, titluri de valoare etc.;
- executarea silită a bunurilor mobile. Sunt supuse executării silite orice bunuri ale societății comerciale debitoare;
- executarea silită a bunurilor imobile. Sunt supuse executării silite bunurile imobile, proprietate a societății comerciale debitoare.
- executarea silită a altor bunuri.

Împotriva titlurilor de creanță, precum şi împotriva altor acte administrative fiscale societatea comercială poate formula contestație. Aceasta reprezintă o cale administrativă de atac şi nu înlătură dreptul la acțiune al societății care se consideră lezată de prevederile unui act administrativ fiscal.

Contestația se formulează în scris şi se depune în termenul prevăzut de reglementări, termen care curge de la data comunicării actului administrativ fiscal. Conține următoarele elemente:

- datele de identificare ale societății comerciale contestatoare;
- obiectul contestației;
- motivele de fapt şi de drept;
- dovezile pe care se întemeiază;
- semnătura persoanei împuternicite şi ştampila societății comerciale contestatoare.

Contestația poate avea ca obiect numai sumele şi măsurile stabilite şi înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.

În soluționarea contestației, organul fiscal competent emite o decizie de soluționare care cuprinde preambulul, considerentele şi dispozitivul. Preambulul cuprinde: denumirea organului învestit cu soluționarea contestației; denumirea societății comerciale contestatoare şi domiciliul fiscal al acesteia, numărul de înregistrare al contestației la organul fiscal de soluționare; obiectul cauzei şi sinteza susținerilor părților atunci când organul competent de soluționare a contestației nu este organul emitent al actului atacat. Considerentele cuprind motivele de fapt şi de drept care au format convingerea organului de soluționare competent în emiterea deciziei. Dispozitivul cuprinde soluția pronunțată, calea de atac, termenul în care aceasta poate fi exercitată şi instanța competentă.

Bibliografie

Coman Florin, *Contabilitate generală*, Editura Lumina Lex, Bucureşti, 2002

Coman Florin, *Contabilitatea întreprinderii*, Editura Lumina Lex, Bucureşti, 2002

Coman Florin, *Contabilitatea financiară a societăţilor comerciale*, Editura Fundaţiei România de Mâine, Bucureşti, 2007

Creţoiu Gheorghe, Bucur Ion, *Contabilitate. Fundamentele şi noul cadru juridic*, Editura C.H. Beck, Bucureşti, 2007

Feleagă Niculae, Ionaşcu Ion, *Contabilitate financiară*, vol. I, II, III, Editura Economică, Bucureşti, 1993

Feleagă Niculae, Ionaşcu Ion, *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I, II, Editura Economică, Bucureşti, 1998

Ristea Mihai (coordonator), *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară, Bucureşti, 2005

OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările şi completările ulterioare

Legea contabilităţii nr. 82/1991, cu modificările şi completările ulterioare

OG României nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare

OMFP nr. 1850/2004 privind registrele şi formularele financiar-contabile

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare

HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, cu modificările şi completările ulterioare

OG nr. 51/1997 privind operaţiunile de leasing şi societăţile de leasing

Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, cu modificările şi completările ulterioare

Legea nr. 130/1996 privind contractul colectiv de muncă, cu modificările şi completările ulterioare

Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii şi alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările şi completările ulterioare

Ordinul MMSS nr. 340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii nr. 19/200 privind sistemul public de pensii şi alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările şi completările ulterioare

Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările şi completările ulterioare

OUG nr. 158/2005 privind concediile şi indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările şi completările ulterioare

HG nr. 355/2007 privind supravegherea sănătății lucrătorilor

Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru şomaj şi stimularea forței de muncă, cu modificările şi completările ulterioare

Legea nr. 200/2006 privind constituirea şi utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările şi completările ulterioare

OG nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă şi a contabililor autorizați, cu modificările şi completările ulterioare

HG nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea şi duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe

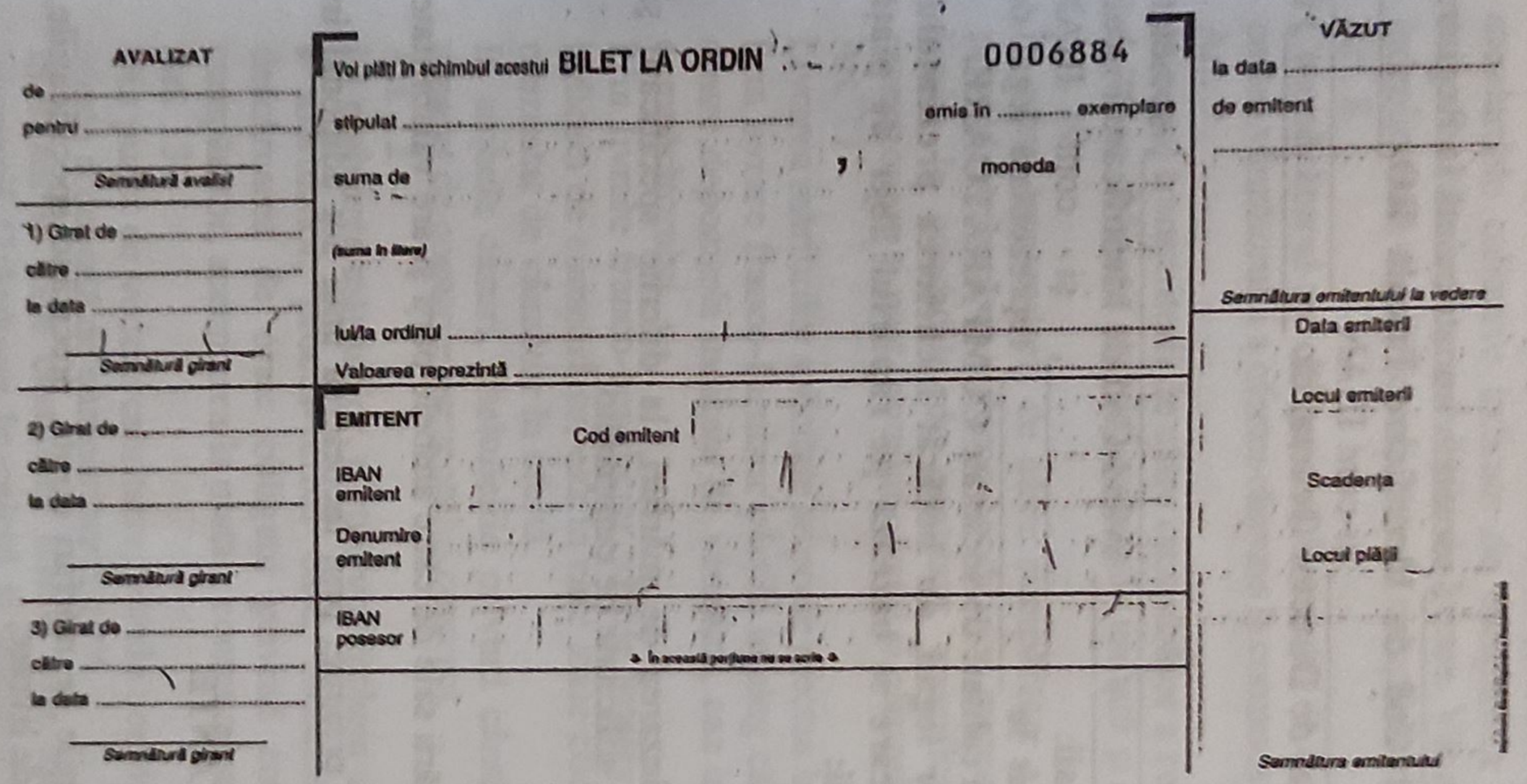
Ordinul nr. 1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi de pasiv, cu modificările şi completările ulterioare

OUG nr. 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale şi al situațiilor financiare consolidate

Anexe

1. Model filă de cec şi bilet la ordin / 341
2. Model contract-cadru de vânzare-cumpărare / 342
3. Model contract individual de muncă şi act adiţional de modificare a contractului individual de muncă / 346
4. Stat de plată / 350
5. Declaraţie privind obligaţiile de plată la bugetele asigurărilor sociale şi fondurilor speciale / 351
6. Declaraţie privind evidenţa nominală a asiguraţilor şi a obligaţiilor de plată către bugetul asigurărilor sociale de stat / 353
7. Declaraţie privind evidenţa obligaţiilor de plată către bugetul FNUASS şi CASS / 358
8. Declaraţie la fondul de şomaj / 361
9. Declaraţie fiscală privind stabilirea comisionului ITM / 363
10. Decont de TVA / 364
11. Declaraţie privind obligaţiile de plată la bugetul de stat / 366
12. Declaraţie privind accizele / 367
13. Declaraţie privind obligaţiile la Fondul pentru mediu / 371
14. Balanţa de verificare / 372
15. Situaţiile financiare anuale şi model de declaraţie de conformitate / 375
16. Model de raport de inspecţie fiscală / 389

Anexa 1



AVALIZAT

de .....

pentru .....

Semnătură avalist

1) Girat de .....

către .....

la data .....

Semnătură girant

2) Girat de .....

către .....

la data .....

Semnătură girant

3) Girat de .....

către .....

la data .....

Semnătură girant

Voi plăti în schimbul acestui **BILET LA ORDIN** 0006884

stipulat ..... emis în ..... exemplare

suma de , moneda

(suma în litere)

lui/la ordinul .....

Valoarea reprezintă .....

EMITENT

Cod emitent

IBAN emitent

Denumire emitent

IBAN posesor

În această porțiune nu se scrie

VĂZUT

la data .....

de emitent .....

Semnătura emitentului la vedere

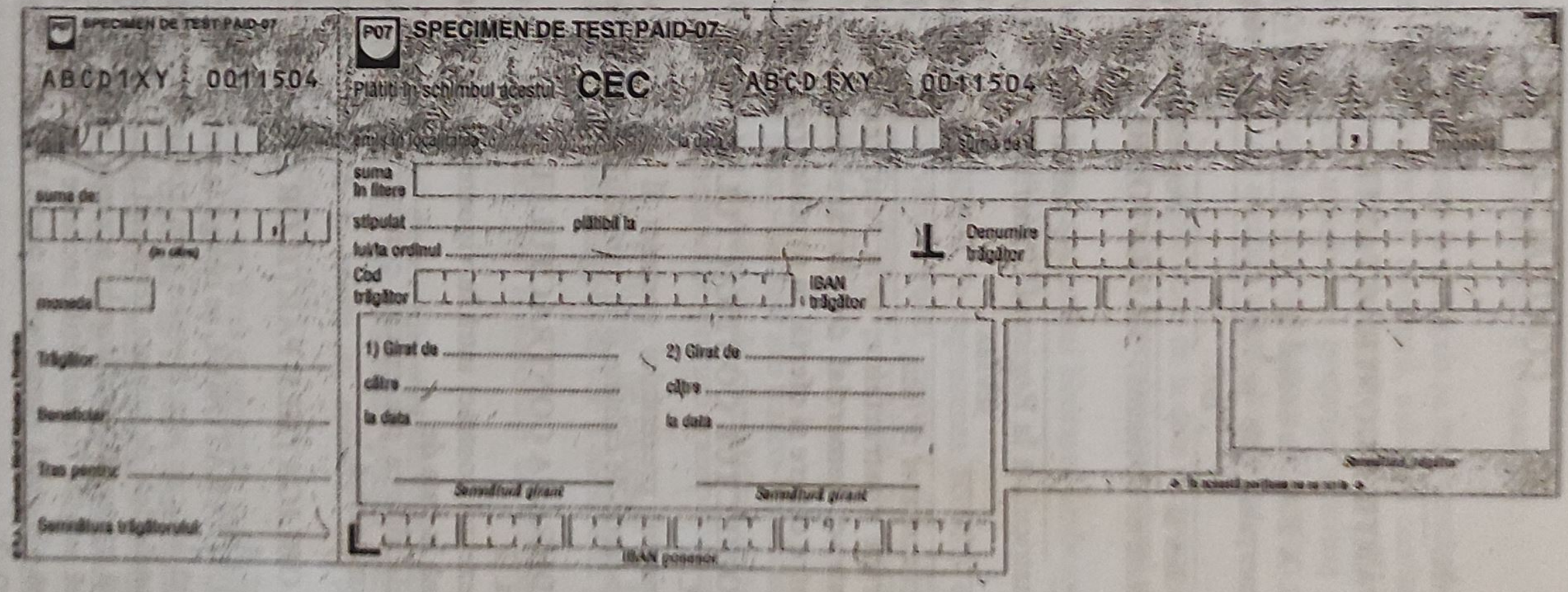
Data emiterii

Locul emiterii

Scadența

Locul plății

Semnătura emitentului



SPECIMEN DE TEST PAID-07

ABCD1XY 0011504

suma de:

(în cifre)

moneda

Trăgător:

Beneficiar:

Tras pentru:

Semnătura trăgătorului:

P07 SPECIMEN DE TEST PAID-07

Plătiți în schimbul acestui **CEC** ABCD1XY 0011504

emis în (localitatea) la data suma de , moneda

suma în litere

stipulat ..... plătibil la .....

lui/la ordinul .....

Denumire trăgător

Cod trăgător

IBAN trăgător

1) Girat de .....

către .....

la data .....

Semnătura girant

2) Girat de .....

către .....

la data .....

Semnătura girant

Semnătura vizator

În această porțiune nu se scrie

IBAN posesor

Anexa 2

CONTRACT-CADRU DE VÂNZARE-CUMPĂRARE

NR. _____ Data_____

1. PĂRŢILE CONTRACTANTE

Art. 1

S.C. X S.A. cu sediul în _____, societate înmatriculată la Registrul Comerţului sub nr. **J**__/____/_____ având Cod de Identificare Fiscală **RO**_____, tel: _____, fax: _____, e-mail: _____ şi cont IBAN _____ deschis la _____, reprezentată legal de Director General dl. _____, în calitate de societate - **VÂNZĂTOARE**

Şi

S.C. _____ cu sediul în _____, societate înmatriculată la Registrul Comerţului sub **J**__/_____/_____ având Cod de Identificare Fiscală _____, tel/fax _____ e-mail: _____, şi cont IBAN _____ deschis la _____, reprezentată legal de administrator dl /dna _____, în calitate de societate **CUMPĂRĂTOARE.**

Părţile contractante, prin reprezentanţii lor legali, au hotărât încheierea prezentului contract comercial de vânzare-cumpărare care se bazează pe raportul liber de piaţă dintre cerere şi ofertă, în următoarele condiţii:

2. OBIECTUL CONTRACTULUI

Art. 2

Obiectul prezentului contract îl constituie vânzarea de mărfuri, la diferite specificaţii şi standarde de calitate şi în cantităţile disponibile, solicitate de cumpărător.

3. DURATA CONTRACTULUI

Art. 3

Prezentul contract intră în vigoare la data semnării sale de către ambele părţi şi are valabilitate până la data de _____.

Valabilitatea prezentului contract se va putea prelungi prin încheierea unui act adiţional în formă scrisă.

4. OBLIGAŢIILE PĂRŢILOR CONTRACTANTE

Art. 4

CUMPĂRĂTORUL se obligă la următoarele:

- să solicite vânzătorului prin comandă cantităţile de mărfuri dorite, precizând specificaţiile, standardele de calitate, termenul şi modalităţile de livrare;
- să transmită vânzătorului acceptul sau refuzul privind răspunsul la comanda sa:
- să asigure formalităţile necesare de cântărire şi ia în primire mărfurile;
- să plătească vânzătorului preţul în condiţiile şi la termenele stabilite în prezentul contract.

Art. 5

VÂNZĂTORUL se obligă la următoarele:

- să transmită cumpărătorului disponibilitatea de livrare a mărfurilor solicitate, indicând preţul, termenul şi condiţiile de livrare;
- să asigure cumpărătorului livrarea şi predarea mărfurilor în condiţiile acceptării de către acesta a condiţiilor transmise;

5. COMANDA, LIVRAREA ŞI RECEPŢIA MĂRFURILOR

Art. 6

În baza prezentului contract, **cumpărătorul** va transmite vânzătorului o **comandă.**

Art. 7

Vânzătorul are obligaţia de a transmite cumpărătorului un răspuns la comanda sa reprezentând **oferta**, în termen de cinci zile lucrătoare calculate de la data recepţionării comenzii, indicând cantitatea de mărfuri disponibilă pentru livrare, cu condiţia ca marfa disponibilă să se încadreze în specificaţiile şi standardele calitative indicate de cumpărător în comandă, indicând şi preţurile solicitate pentru onorarea comenzii şi condiţiile de livrare. Vânzătorul, în cazul în care nu dispune de mărfuri care să îndeplinească condiţiile solicitate de cumpărător, poate propune acestuia soluţii alternative.

Art. 8

Cumpărătorul are obligaţia ca în termen de cinci zile lucrătoare calculate de la data recepţionării din partea vânzătorului a ofertei-răspuns la comanda sa, să transmită acestuia **acceptul sau refuzul** său.

Art. 9

În cazul transmiterii de către cumpărător a **refuzului**, acesta va constitui liberarea ambelor părţi de orice obligaţii privind comanda iniţiată şi oferta corespunzătoare.

Art. 10

În cazul transmiterii de către cumpărător a **acceptului**, acesta va reprezenta acordul expres privind acceptarea tuturor condiţiilor cuprinse în oferta vânzătorului, inclusiv, dar fără a se limita la condiţiile de cantitate, specificaţii, standarde calitative, condiţii de livrare şi recepţionare şi preţ (potrivit ofertei şi clauzelor prezentului contract).

Art. 11

Livrarea mărfurilor solicitate se poate efectua în sistemele franco-furnizor sau franco-beneficiar.

Prin livrare franco-furnizor părţile înţeleg că mărfurile vor fi ridicate de cumpărător de la unul dintre depozitele indicate de vânzător, caz în care toate cheltuielile privind transportul aparţin cumpărătorului.

Prin livrare franco-beneficiar părţile înţeleg că mărfurile vor fi livrate de vânzător la adresa indicată de cumpărător, caz în care toate cheltuielile privind transportul vor fi incluse în preţul prezentat de vânzător în ofertă.

În ambele cazuri, cheltuielile privind cântărirea mărfurilor vor fi suportate de cumpărător, separat de costurile prezentului contract.

Art. 12

La preluarea mărfurilor, părţile vor încheia un proces-verbal de recepţie cantitativă şi calitativă a mărfurilor, proces-verbal care, încheiat fără obiecţiuni, va constitui pentru vânzător descărcarea de orice obligaţii privind comanda iniţiată şi oferta la aceasta, iar pentru cumpărător, acceptarea la plată a contravalorii mărfurilor recepţionate.

Art. 13

Din punct de vedere cantitativ, părţile convin că vânzătorul poate livra o cantitate prevăzută în oferta acceptată de cumpărător ± 10%.

În cazul în care cantitatea livrată este inferioară celei cuprinse în oferta corespunzătoare comenzii (luându-se în calcul şi toleranţa mai sus menţionată), cumpărătorul se obligă să accepte cantitativ mărfurile livrate, urmând ca vânzătorul să livreze în termen de 5(cinci) zile lucrătoare şi diferenţa de cantitate.

În cazul în care cantitatea livrată este superioară celei cuprinse în oferta corespunzătoare comenzii (luându-se în calcul şi toleranţa mai sus menţionată), vânzătorul are posibilitatea de primire a cantităţii menţionate în oferta acceptată şi de a returna pe cheltuiala vânzătorului cantitatea de mărfuri suplimentară ori are posibilitatea de recepţionare a întregii cantităţi de mărfuri, asumându-şi astfel obligaţia de plată corespunzătoare.

Art.14

Termenul de livrare va fi cel prevăzut în ofertă. Acesta va fi calculat de la data primirii acceptului din partea cumpărătorului.

6. PREŢUL ŞI MODALITĂŢILE DE PLATĂ

Art. 15

Preţul unitar va fi stabilit de vânzător în cadrul ofertei, pentru fiecare comandă în parte. Preţul va fi stabilit în euro şi nu va cuprinde TVA. Preţul corespunzător unei comenzi va fi considerat valabil până la expirarea termenului prevăzut la art. 8 din prezentul contract.

Art. 16

Preţul final va fi calculat corespunzător cantităţii recepţionate de cumpărător.

Preţul va fi exprimat în lei şi va fi calculat corespunzător la cursul oficial comunicat de BNR pentru ziua emiterii facturii.

Pe baza cantităţii recepţionate şi prevăzute în procesul-verbal de recepţie a mărfurilor, vânzătorul va emite factura fiscală şi o va transmite cumpărătorului.

Art. 17

Modalităţile de plată convenite de părţi sunt alternativ următoarele:

- plată avans
- plată integrală prin ordin de plată
- plată cu bilet la ordin avalizat
- plată cu CEC

Art.18

Termenul de plată va fi stabilit în oferta vânzătorului.

Art.19

În cazul întârzierii la plată peste termenul stabilit, cumpărătorul va datora penalităţi de întârziere în cuantum de 0,5% pentru fiecare zi de întârziere, calculate la debitul neachitat. Cuantumul penalităţilor poate depăşi debitul principal.

7. TRANSFERUL PROPRIETĂŢII

Art. 20

Transferul proprietăţii de la **vânzător** la **cumpărător** va avea loc la momentul recepţionării mărfurilor de către cumpărător.

8. NOTIFICĂRI ŞI COMUNICĂRI

Art. 21

Orice comunicare sau notificare adresată de una dintre părţi celeilalte va fi socotită ca valabil îndeplinită dacă este transmisă la adresa/sediul prevăzut în partea introductivă a prezentului contract.

Art. 22

În cazul în care notificarea/comunicarea se face pe cale poştală, se va transmite prin intermediul unei scrisori recomandate, cu confirmare de primire, şi se consideră primită de destinatar la data menţionată de oficiul poştal primitor pe această confirmare.

Art. 23

Dacă notificarea/comunicarea se trimite prin fax sau e-mail, ea se consideră primită în prima zi lucrătoare după cea în care a fost expediată.

Art. 24

Notificările sau comunicările verbale nu se iau în considerare de niciuna dintre părţi, dacă nu sunt confirmate prin intermediul uneia din modalităţile prevăzute la articolele precedente.

9. FORŢA MAJORĂ

Art. 25

Forţa majoră exonerează de răspundere părţile în cazul neexecutării parţiale sau totale a obligaţiilor asumate prin prezentul contract. Prin forţă majoră se înţelege un eveniment

independent de voinţa părţilor, imprevizibil şi insurmontabil, apărut după încheierea contractului şi care împiedică părţile să execute total sau parţial obligaţiile asumate.
Partea care invocă forţa majoră are obligaţia să o aducă la cunoştinţa celeilalte părţi, în scris, în maximum 5(cinci) zile de la apariţie, iar dovada forţei majore, împreună cu avertizare asupra efectelor şi întinderii posibile a forţei majore, se va comunica în maximum 15(cincisprezece) zile de la apariţie.
Data de referinţă este data ştampilei poştei de expediere. Dovada va fi certificată de Camera de Comerţ şi Industrie sau alt organism abilitat de legea statului care o invocă.
Partea care invocă forţa majoră are obligaţia să aducă la cunoştinţa celeilalte părţi încetarea cauzei acesteia în maximum 15(cincisprezece) zile de la încetare.
Dacă aceste împrejurări şi consecinţele lor durează mai mult de 6(şase) luni, fiecare partener poate renunţa la executarea contractului pe mai departe. În niciun caz, niciuna dintre părţi nu are dreptul de a cere despăgubiri de la cealaltă parte, dar ele au îndatorirea de a-i onora toate obligaţiile până la această dată.
Prin excepţie, va fi considerat un caz de forţă majoră imposibilitatea efectuării la timp a livrărilor de mărfuri din cauze ce ţin de condiţii meteorologice deosebite, condiţii de carosabil, accidente de circulaţie, reparaţii de drumuri sau poduri, defecţiuni tehnice auto, cu condiţia ca întârzierea la livrare să nu depăşească un termen de 48 ore faţă de data stabilită. În acest caz, vânzătorul va fi absolvit de obligaţia de a face dovada cumpărătorului a acestui caz de forţă majoră.

10. ÎNCETAREA EFECTELOR CONTRACTULUI

Art. 26
Prezentul contract încetează în următoarele cazuri:
- prin comun acord, părţile convenind la încetarea contractului;
- prin imposibilitate de executare;
- prin reziliere unilaterală, în cazul neexecutării culpabile de către una dintre părţi a obligaţiilor asumate;
- prin denunţare unilaterală din partea vânzătorului, prin transmiterea unei notificări în acest sens către cumpărător.

11. LITIGII

Art. 27
Litigiile care se vor naşte din prezentul contract sau în legătură cu prezentul contract, inclusiv cele referitoare la validitatea, interpretarea, executarea sau desfiinţarea lui vor fi soluţionate pe cale amiabilă.
Art. 28
Orice litigiu decurgând din sau în legătură cu acest contract, inclusiv referitor la încheierea, executarea ori desfiinţarea lui care nu a putut fi soluţionat pe cale amiabilă, se va soluţiona de instanţa judecătorească competentă din _____, locul încheierii şi executării parţiale a contractului.

12. CLAUZE FINALE

Art. 29
Pentru a fi valabilă, orice modificare/completare adusă contractului trebuie să îndeplinească aceleaşi condiţii de formă ca şi prezentul contract.
Art. 30
Prezentul contract conţine 4(patru) pagini şi s-a încheiat la _____, astăzi, _____ în 2(două) exemplare câte unul pentru fiecare parte.

VÂNZĂTOR, **CUMPĂRĂTOR,**

Anexa 3

CONTRACT INDIVIDUAL DE MUNCA

Incheiat si inregistrat sub nr. _____/_____ in registrul general de evidenta a salariatilor*)

A. Partile contractului:

Angajator, persoana juridica,_____ cu sediul in_____, str._____ nr._____ ,judetul/sectorul _____, cod fiscal_____, telefon _____ , reprezentata legal prin _____ in calitate de_____ _____

si

Salariatul/salariata - dl/dna_____ domiciliat/domiciliata in localitatea_____, str._____ , nr._____, judetul _____posesor/posesoare al/a buletinului/cartii de identitate/pasaportului seria_____,nr._____,eliberat/eliberata de_____ ,_____ la data de_____, CNP_____ , permis de munca seria_____, nr._____din data _____

Am incheiat prezentul contract individual de munca in urmatoarele conditii asupra carora am convenit:

B. Obiectul contractului: _____

C. Durata contractului:

a) nedeterminata, salariatul/salariata _____ _____ urmand sa inceapa activitatea la data de _____;

b) determinata, de _____ luni pe perioada cuprinsa intre data de_____ si data de _____/ pe perioada suspendarii contractului individual de munca al titularului de post.

D. Locul de munca:

1. Activitatea se desfasoara la_____

2. In lipsa unui loc de munca fix salariatul va desfasura activitatea astfel:

E. Felul muncii:

Functia/meseria _____ conform Clasificarii ocupatiilor din Romania

F. Atributiile postului:

Atributiile postului sunt prevazute in fisa postului, anexa la contractul individual de munca *)

G. Conditii de munca:

1. Activitatea se desfasoara in conformitate cu prevederile Legii nr. 31/1991.

2. Activitatea prestata se desfasoara in conditii normale/deosebite speciale de munca, potrivit Legii nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, cu modificarile si completarile ulterioare.

H. Durata muncii:

1. O norma intreaga, durata timpului de lucru fiind de ___ ore/zi,___ore/saptamana.

a) Repartizarea programului de lucru se face dupa cum urmeaza: _____(ore zi / ore noapte)

b) Programul de lucru se poate modifica in conditiile regulamentului intern / contractului colectiv de munca aplicabil.

2. O fractiune de norma de _____ ore/zi (cel putin 2 ore/zi), _____ ore/saptamana.

a) Repartizarea programului de lucru se face dupa cum urmeaza: ___ (ore zi/noapte)

b) Programul de lucru se poate modifica in conditiile regulamentului intern/contractului colectiv de munca aplicabil.

c) Nu se vor efectua ore suplimentare, cu exceptia cazurilor de forta majora sau pentru alte lucrari urgente destinate prevenirii producerii unor accidente sau inlaturarii consecintelor acestora.

A. Concediul:
Durata concediului anual de odihna este de _____ zile lucratoare, in raport cu durata muncii (norma intreaga, fractiune de norma).
De asemenea, beneficiaza de un concediu suplimentar de _____.
B. Salariul:
1. Salariul de baza lunar brut este de _____lei.
2. Alte elemente constitutive:
   a) sporuri _____
   b) indemnizatii _____
   c) alte adaosuri _____
3. Orele suplimentare prestate in afara programului normal de lucru sau in zilele in care nu se lucreaza ori in zilele de sarbatori legale se compenseaza cu ore libere platite sau se platesc cu un spor la salariu, conform contractului colectiv de munca aplicabil sau Legii nr. 53/2003 - Codul muncii.
4. Data/datele la care se plateste salariul este/sunt _____
K. Drepturi si obligatii ale partilor privind securitatea si sanatatea in munca:
   a) echipament individual de protectie _____
   b) echipament individual de lucru _____
   c) materiale igienico-sanitare _____
   d) alimentatie de protectie _____
   e) alte drepturi si obligatii privind sanatatea si securitatea in munca _____
L. Alte clauze:
   a) perioada de proba este de _____
   b) perioada de preaviz in cazul demisiei este de _____ zile calendaristice, conform Legii nr. 53/2003 - Codul muncii sau contractului colectiv de munca.
   c) perioada de preaviz in cazul concedierii este de _____ zile lucratoare, conform Legii nr. 53/2003 - Codul muncii sau contractului colectiv de munca.
   d) in cazul in care salariatul urmeaza sa-si desfasoare activitatea in strainatate, informatiilor prevazute la art. 18 alin. (1) din Legea nr. 53/2003 - Codul muncii se vor regasi si in contractul individual de munca.
   e) alte clauze
M. Drepturi si obligatii generale ale partilor:
1. Salariatul are in principal urmatoarele drepturi:
   f) dreptul la salarizare pentru munca depusa.
   g) dreptul la repaos zilnic si saptamanal.
   h) Dreptul la concediul de odihna annual.
   i) Dreptul la egalitate de sanse si de tratament.
   j) Dreptul la securitate si sanatate in munca.
   k) Dreptul la formare profesionala in conditiile actelor aditionale.
2. Salariatului ii revin, in principal, urmatoarele obligatii:
   a) Obligatia de a realiza norma de munca sau, dupa caz, de a indeplini atributiile ce ii revin conform fisei postului.
   b) Obligatia de a respecta disciplina muncii.
   c) Obligatia de fidelitate fata de angajator in executarea atributiilor de serviciu.
   d) Obligatia de a respecta masurile de securitate si sanatate a muncii in unitate.
   e) Obligatia de ra respecta secretul de serviciu.
3. Angajatorul are, in principal, urmatoarele drepturi:
   a) Sa dea dispozitii cu caracter obligatoriu pentru salariat, sub rezerva legalitatii lor.
   b) Sa exercite controlul asupra modului de indeplinire a sarcinilor de serviciu.
   c) Sa constate savarsirea abaterilor disciplinare si sa aplice sanctiunile corespunzatoare, potrivit legii, contractului colectiv de munca aplicabil si regulamentului intern.

4. Angajatorului îi revin, în principal, următoarele obligaţii:
   a) Să acorde salariatului toate drepturile ce decurg din contractele individuale de muncă, din contractul colectiv de muncă aplicabil şi din lege.
   b) Să asigure permanent condiţiile tehnice şi organizatorice avute în vedere la elaborarea normelor de muncă şi condiţiile corespunzătoare de muncă.
   c) Să informeze salariatul asupra condiţiilor de muncă şi asupra elementelor care privesc desfăşurarea relaţiilor de muncă.
   d) Să elibereze, la cerere, toate documentele care atestă calitatea de salariat a solicitantului.
   e) Să asigure confidenţialitatea datelor cu caracter personal al salariatului.

N. Dispoziţii finale:

Prevederile prezentului contract individual de muncă se completează cu dispoziţiile Legii nr. 53/2003 - Codul muncii şi al contractului colectiv de muncă aplicabil încheiat la nivelul angajatorului/grupului de angajatori/ramuri/naţional, înregistrat sub nr. _____/_____ la Direcţia Generală de Muncă şi Solidaritate Socială, Municipiului Bucureşti / Ministerul Muncii şi Solidarităţii Sociale.

Orice modificare privind clauzele contractuale în timpul executării contractului individual de muncă impune încheierea unui act adiţional la contract, conform dispoziţiilor legale.

Prezentul contract individual de muncă s-a încheiat în două exemplare, câte unul pentru fiecare parte.

I. Conflictele în legătură cu încheierea, executarea, modificarea, suspendarea sau încetarea prezentului contract individual de muncă sunt soluţionate de instanţa judecătorească competentă material şi teritorial, potrivit legii.

ANGAJATOR, **SALARIAT,**

_____ _____

REPREZENTANT LEGAL,

_____

Pe data de _____ prezentul contract încetează în temeiul art. _____ din Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, în urma îndeplinirii procedurii legale.

ANGAJATOR,

_____

ACT ADITIONAL Nr. .....

La contractul individual de munca incheiat si inregistrat sub nr. ..... in registrul general de evidenta a salariatilor

Incheiat astazi, ... intre:

Angajator- persoana juridica/fizica ..... cu sediul/domiciliul i

.....

inregistrata la registrul comertului/autoritatile administratiei publice din .....

sub nr. ..... , cod fiscal ..... , telefon ..... reprezentat

legal prin ..... , in calitate de .....

si

Salariatul - domnul /doamna ..... , domiciliat in localitatea

.....

, posesor al cartii de identitate seria ..... , nr. ..... , eliberata de .....

..... la data de ..... CNP ..... , permis de

munca seria ..... , nr. ..... din data de .....

In temeiul art. 17 (4) coroborat cu art. 41 (1) din Legea nr. 53/2003, partile HOTARASC:

1. Se modifica elementul ..... :SALARIZARE al contractului individual de munca si va avea urmatoarele prevederi: SALARIUL DE BAZA LUNAR BRUT SE MODIFICA DE LA ..... LA .....

Prezentul act aditional a fost incheiat in 2 exemplare, cate un exemplar pentru fiecare parte, urmand sa produca efectele incepand cu data de .....

ANGAJATOR,

.....

ANGAJAT,

.....

Anexa 4

SC .... X... SA

Vizat Inspector ITM :.....
Bibliorafi nr.....

STAT DE PLATA SALARIATI LUNA DECEMBRIE an N

NR.CRT	NUMELE SI PRENUMELE	Salariul negociat	Zile lucrate	Zile co	Indemnizatii zile co	Ore suplimentare	Suma la ore suplimentare	Zile cm unitate	Zile cm cas	Prime	Alte drepturi impoz	Sanctiuni	Recalculari brute	Venituri brute realizate	total brut impozabil	Deduceri personale de baza	Total contributii(0,5%+5,5%+9,5%)	Venit net	Venit baza de calcul	Fond de somaj 0,5%	Ass5,5%	CAS 9,5%	Impozit	Total obligatii	Salariul net	Retineri	Garantii	Avans	Rest plata	Semnatura
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30
1	A	1500	20											1500	1500	250	233	1268	1018	8	83	143	163	395	1105			442	663	
2	B	2000	20											2000	2000	250	310	1690	1440	10	110	190	230	540	1460			584	876	
3	C	2500	20											2500	2500	250	388	2113	1863	13	138	238	298	686	1815			726	1089	
4	D	3000	20											3000	3000	250	465	2535	2285	15	165	285	366	831	2169			868	1302	
5	E	1000	20											1000	1000	250	155	845	595	5	55	95	95	250	750			300	450	
6	F	1200	20											1200	1200	250	186	1014	764	6	66	114	122	308	892			357	535	
	TOTAL	11200	120											11200	11200	1500	1736	9464	7964	56	616	1064	1274	3010	8190			3276	4914	

Director

Asigurari sociale de stat CAS	18,00%
Asigurari sociale de sanatate	5,20%
Contributie pentru plata concediilor medicale si a indemnizatiilor prev. de OUG nr.158/2005	0,85
Fond de somaj	0,50%
Asigurarea ptr. Accident e de munca si boli profesionale	0,4 - 2%
Contributii la fondul de garantare a creantelor salariale	0,25%
comision ITM	0,25 sau 0,75%

Viramente la Buget

cas	2016
cass	582
cci	95
somaj	56
accid.	45
f gar	28
itm	28

Intocmit

Anexa 5

Agenția Națională de Administrare Fiscală

DECLARATIE 102

PRIVIND OBLIGATIILE DE PLATA LA BUGETELE ASIGURARILOR SOCIALE SI FONDURILOR SPECIALE

Perioada de raportare			
Luna:	12	Anul:	2008

A. Date de identificare a platitorului :

Cod de identificare fiscală	RO	
Denumire/Nume, prenume	SC X SA	
Domiciliu fiscal (judet,localit.,str., nr.,bl.,scara,ap.,cod postal,sector)	XXXX	
Tel.,Fax, E-mail	XXXX	

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creanță fiscală
1	412--CAS individ. - asigurati

Suma (lei)	
1.Datorata	1.064
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	1.064

Cod bugetar	55020XXXXXX	Scadenta platii	25/01/2009

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creanță fiscală
2	411--CAS - angajator

Suma (lei)	
1.Datorata	2.016
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	2.016

Cod bugetar	55020XXXXXX	Scadenta platii	25/01/2009

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creanță fiscală
3	416--CA pt.accid.de munca si boli prof. - angajator

Suma (lei)	
1.Datorata	45
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	45

Cod bugetar	55020XXXXXX	25/01/2009

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creanță fiscală
4	432--CAS Sanatate - asigurati

Suma (lei)	
1.Datorata	616
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	616

Cod bugetar	55020XXXXXX	25/01/2009

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creanță fiscală
5	431--CAS Sanatate - angajator

Suma (lei)	
1.Datorata	582
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	582

Cod bugetar	55020XXXXXX	25/01/2009

Numar de operator de date cu caracter personal 1067

(Cod de identificare fiscala : RO)

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
6	439--Contrib.pt.concedii si indemnizatii - angajator

Cod bugetar	5502XXXXXX	Scadenta plătii	25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	95
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	95

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
7	422--CA somaj individ. - asigurati

Cod bugetar	5502XXXXXX	Scadenta plătii	25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	56
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	56

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
8	421--CA somaj - angajator

Cod bugetar	5502XXXXXX	Scadenta plătii	25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	56
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	56

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
9	423--Contrib.la Fd.de garantare pt.plata creantelor salariale - angajator

Cod bugetar	5502XXXXXX	Scadenta plătii	25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	28
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	28

Suma de control : 9116

Total obligatii de plata	4.558

Prezenta declaratie reprezintă titlu de creanță si produce efectele juridice ale instiintării de plată de la data depunerii acesteia, în conditiile legii.

Sub sanctiunile aplicate faptei de fals în acte publice, declar că datele din această declaratie sunt corecte si complete.

Nume, prenume

A A

Semnătura si stampila

Functia/ calitatea

ADMINISTRATOR

Loc rezervat organului fiscal

Nr.inregistrare: .....

Data: .....

Cod 14.13.01.40
v. 1.0.4/ 2008

Numar de operator de date cu caracter personal 1067

(Cod de identificare fiscala : [illegible])

Anexa 6

Nr. _____ din ziua ____ ,luna ____ ,anul _____

ANEXA 1.2 / FATA

DECLARATIE initiala ☑ rectificativa ☐

privind evidenta nominala a asiguratilor si a obligatiilor de plata catre bugetul asigurarilor sociale de stat

pentru luna 12 anul 2008

Data stabilita pentru lichidarea drepturilor salariale : zi 20 ,luna 1 ,an 2009

COD CAEN : 4540

A. Denumire angajator:	SC X SA		CNP:	0
B. CUI(Cod fiscal):	XXXX	C. Nr. inreg.Registrul Comertului :	XXXX-	D. Nr. mediu asigurati: 6,00
E. Total venituri brute realizate lunar:	11.200	I. Total baza de calcul a contributiei la BASS aferenta indemnizatiilor cf. OUG nr. 158/2005,		0
din care: F. In conditii normale de munca	11.200	din care: J. In conditii normale de munca		0
G. In conditii deosebite de munca	0	K. In conditii deosebite de munca		0
H. In conditii speciale de munca	0	L. In conditii speciale de munca		0
M. Total contributii individuale de asigurari sociale de virat :				1.05
N. Total CAS datorata de angajator cf. Lg.19/2000 :	2.016	O. TOTAL CAS datorata de angajator conform OUG 158/2005, modificata si completata :		0
P. Ajutoare de deces de suportat din Bugetul Asigurarilor Sociale de stat :		numar cazuri 0	suma:	0
Q. Total CAS angajator de virat (Legea 19/2000, modificata si completata) :				2.016
R. Contributia de asigurari ptr. accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator (Legea 346/2002,modificata si completata) ;	DA NU datoreaza ☑ ☐	procent 0,400	suma:	45
S. Total cuantum prestatii de asigurari sociale suportate din FAAMBP (Legea 346/2002, modificata si completata):				0

		Numar cazuri	Nr.total zile prestatii	Cuantum total indemnizatie accidente de munca	din care suma din FAAMBP
S1.	Indemnizatie pt. incapacitate temporara de munca datorata accidentelor de munca si bolilor profesionale	0	0	0	0
S2.	Indemnizatie pt. trecerea temporara in alt loc de munca datorata accidentelor de munca si bolilor profesionale	0	0	0	0
S3.	Indemnizatie pentru reducerea timpului de lucru datorata accidentelor de munca si bolilor profesionale	0	0	0	0
S4.	Indemnizatie pe durata cursurilor de calificare si reconversie profesionala	0	0	0	0

T. Contributia la asigurarile sociale de sanatate conform Legii 95/2006, art.260 alin.3 :	Total:	0
U. Contributia pentru concedii si indemnizatii cf. art.6, alin.(7) din OUG 158/2005, modif. si completata, suportata din FAAMBP :		0
V. Contributie de asigurari pentru accidente de munca si boli profesionale de virat (Legea 346/2002, modificata si completata):		45

Anexa 1, O.U.G. / 2005

ANEXA 1.2/VERSO

W.Adresa angajator :

Localaitatea : XXXX Strada : XXXX

Nr. XXXX Bl. XXXX Sc. XXXX Et. XX Ap. XXXX Tel. 0

Judet XX/ Sector: X E-mail:

Sub sanctiunile aplicate falsului in acte publice, declar ca am examinat aceasta declaratie si in conformitate cu informatiile furnizate o declar completa si corecta.

Numele A_____ Prenumele A_____ Data

Functia *) ADMINISTRATOR_____

*) Director General sau alta persoana autorizata Semnatura si stampila _____

Declaratie nominala pe suport magnetic ____	Nr. dischete / CD ROM : ____	Nr.total file ANEXA 1.1 3
Declaratie nominala transmisa pe cale electronica ____		
Verificat corectitudinea fisierelor :	Nume: _____	Semnatura : _____

Anexa v. 8.03 / 2008

ANEXA 1.1

Nr. _____ din ziua ____ luna ____ anul ____

DECLARATIE initiala ☑ rectificativa ☐

privind evidenta nominala a asiguratilor si a obligatiilor de plata catre bugetul asigurarilor sociale de stat

pentru luna 12 anul 2008

DENUMIRE ANGAJATOR	CUI (COD FISCAL)	NR. INREG. REG. COMERTULUI
SC X SA	XXXX	XX / XXXX / XXXX

NR. CRT.		Tip rectificare **)		NUME SI PRENUME ASIGURAT							COD ASIGURAT
Contract de munca		NORMA zilnica *)	CFP conf. art.6 alin.1 OUG 148/2005 ***)	NUME SI PRENUME ASIGURAT (inainte de rectificare)							COD ASIGURAT (inainte de rectificare)
Contract de munca cu timp partial ***)		TOTAL ZILE	ZILE IN CONDITII NORMALE	ZILE IN CONDITII DEOSEBITE	ZILE IN CONDITII SPECIALE	Indicativ cond. spec. *****)	TOTAL din care :	VENIT BRUT REALIZAT DE ASIGURAT IN CONDITII NORMALE	VENIT BRUT REALIZAT DE ASIGURAT IN CONDITII DEOSEBITE	VENIT BRUT REALIZAT DE ASIGURAT IN CONDITII SPECIALE	
Pensionar ****)		TOTAL ZILE INDEMNIZATII in conditii NORMALE	TOTAL ZILE INDEMNIZATII in conditii DEOSEBITE	TOTAL ZILE INDEMNIZATII in conditii SPECIALE	din care: ZILE INDEMNIZATII BAZA CALCULCAS	din care: ZILE INDEMNIZATII SUPORTATE din FAAMBP	CAS DATORATA DE ASIGURAT	TOTAL VENIT ASIGURAT DIN INDEMNIZATII, din care :	BAZA DE C. A CONTR. DE BASS AFERENTA DREPTURILOR SUPORTATE DIN BFNUASS	SUPORTATE DIN FAAMBP	
Somer											
1		Tip rectificare **)		A							XXXXXXXXXXXXX
Contract de munca	1	8	0								0
Contract de munca cu timp partial ***)	0	20	20	0	0	0	1.500	1.500	0	0	
Pensioar ****)	0										
Somer	0	0	0	0	0	0	143	0	0	0	
2		Tip rectificare **)		B							XXXXXXXXXXXXX
Contract de munca	1	8	0								0
Contract de munca cu timp partial ***)	0	20	20	0	0	0	2.000	2.000	0	0	
Pensioar ****)	0										
Somer	0	0	0	0	0	0	190	0	0	0	

*) Program normal de lucru (8, 7, 6 ore). Se completeaza numai dupa 01.03.2003.
**) M = modificare; A = adaugare asigurat; S = stergere asigurat
***) 1 pt. perioada de pana la 01.03.2003; 2 pt. CM timp partial de 2 ore; 3 pt. CM timp partial de 3 ore; 4 pt. CM timp partial de 4 ore; 5 pt. CM timp partial de 5 ore; 6 pt. CM timp partial de 6 ore; 7 pt. CM timp partial de 7 ore; 8 pt. CM timp partial < 2 ore; (CM=contract de munca)
****) 1 pt. perioada de pana la 01.03.2003; 2 pt. CM timp partial de 2 ore; 3 pt. CM timp partial de 3 ore; 4 pt. CM timp partial de 4 ore; 5 pt. CM timp partial de 5 ore; 6 pt. CM timp partial de 6 ore; 7 pt. CM timp partial de 7 ore; 8 pt. CM norma intreaga; 9 pt. CM timp partial < 2 ore; (CM=contract de munca)
*****) 1 - art 20 alin.(1) lit.a) din Legea 19/2000; 2 - art 20 alin.(1) lit.b) din Legea 19/2000, zona I de radiatii; 3 - art 20 alin.(1) lit.b) din Legea 19/2000, zona II de radiatii; 4 - art 20 alin.(1) lit.c) din Legea 19/2000; 5 - art 20 alin.(1) lit.d) din Legea 19/2000; 6 - Legea 226/2006
******) Zile concediu fara plata indemnizatiei pentru createrea copilului conform art.6 alin.1-2 din OUG 148/2005 modificata si completata prin Legea 7/2007.

Anexa v. 8.03 / 2008

Nr. fila: 000001

Semnatura,

NR. CRT.		Tip rectificare **)		NUME SI PRENUME ASIGURAT						COD ASIGURAT	
Contract de munca		NORMA zilnica *)	CIF conf. art.6 alin.1 OUG 148/2005 ****)	NUME SI PRENUME ASIGURAT (inainte de rectificare)						COD ASIGURAT (inainte de rectificare)	
Contract de munca cu timp partial ***)		TOTAL ZILE	ZILE IN CONDITII NORMALE	ZILE IN CONDITII DEOSEBITE	ZILE IN CONDITII SPECIALE	Indicativ cond. spec. *****)	TOTAL din care :	VENIT BRUT REALIZAT DE ASIGURAT IN CONDITII NORMALE	VENIT BRUT REALIZAT DE ASIGURAT IN CONDITII DEOSEBITE	VENIT BRUT REALIZAT DE ASIGURAT IN CONDITII SPECIALE	
Pensionar ****)		TOTAL ZILE INDEMNIZATII in conditii NORMALE	TOTAL ZILE INDEMNIZATII in conditii DEOSEBITE	TOTAL ZILE INDEMNIZATII in conditii SPECIALE	din care: ZILE INDEMNIZATII BAZA CALCULCAS	din care: ZILE INDEMNIZATII SUPORTATE din FAAMBP	CAS DATORATA DE ASIGURAT	TOTAL VENIT ASIGURAT DIN INDEMNIZATII, din care :	BAZA DE C. A CONTR. DE BASS AFERENTA DREPTURILOR SUPORTATE DIN BFNUASS	SUPORTATE DIN FAAMBP	
Somer											
3		Tip rectificare **)		C						XXXXXXXXXXXXX	
Contract de munca	1	8	0							0	
Contract de munca cu timp partial ***)	0	20	20	0	0	0	2.500	2.500	0	0	
Pensionar ****)	0										
Somer	0	0	0	0	0	0	238	0	0	0	
4		Tip rectificare **)		D						XXXXXXXXXXXXX	
Contract de munca	1	8	0							0	
Contract de munca cu timp partial ***)	0	20	20	0	0	0	3.000	3.000	0	0	
Pensionar ****)	0										
Somer	0	0	0	0	0	0	285	0	0	0	
5		Tip rectificare **)		E						XXXXXXXXXXXXX	
Contract de munca	1	8	0							0	
Contract de munca cu timp partial ***)	0	20	20	0	0	0	1.000	1.000	0	0	
Pensionar ****)	0										
Somer	0	0	0	0	0	0	95	0	0	0	

*) Program normal de lucru (8, 7, 6 ore). Se completeaza numai dupa 01.03.2003.
**) M = modificare; A = adaugare asigurat; S = stergere asigurat
***) 1 pt. perioada de pana la 01.03.2003; 2 pt. CM timp partial de 2 ore; 3 pt. CM timp partial de 3 ore; 4 pt. CM timp partial de 4 ore; 5 pt. CM timp partial de 5 ore; 6 pt. CM timp partial de 6 ore; 7 pt. CM timp partial de 7 ore; 8 pt. CM timp partial < 2 ore; (CM=contract de munca)
****) 1 pt. perioada de pana la 01.03.2003; 2 pt. CM timp partial de 2 ore; 3 pt. CM timp partial de 3 ore; 4 pt. CM timp partial de 4 ore; 5 pt. CM timp partial de 5 ore; 6 pt. CM timp partial de 6 ore; 7 pt. CM timp partial de 7 ore; 8 pt. CM norma intreaga; 9 pt. CM timp partial < 2 ore; (CM=contract de munca)
*****) 1 - art.20 alin.(1) lit.e) din Legea 19/2000; 2 - art.20 alin.(1) lit.b) din Legea 19/2000, zona I de radiatii; 3 - art 20 alin.(1) lit.b) din Legea 19/2000, zona II de radiatii; 4 - art 20 alin.(1) lit.c) din Legea 19/2000, 5 - art 20 alin.(1) lit.d) din Legea 19/2000; 6 - Legea 226/2006
******) Zile concediu fara plata indemnizatiei pentru ingrijirea copilului conform art.6[1] alin.1-2 din OUG 148/2005 modificata si completata prin Legea 7/2007.

Anexa v. 8.03 / 2008

Semnatura,

Nr. file: 000002

NR. CRT.		Tip rectificare **)		NUME SI PRENUME ASIGURAT	COD ASIGURAT
Contract de munca		NORMA zilnica *)	CFP cond. art.6 alin.1 OUG 148/2005*****	NUME SI PRENUME ASIGURAT (inainte de rectificare)	COD ASIGURAT (inainte de rectificare)

Contract de munca cu timp partial ***)		TOTAL ZILE	ZILE IN CONDITII NORMALE	ZILE IN CONDITII DEOSEBITE	ZILE IN CONDITII SPECIALE	Indicativ cond. spec. ******)	TOTAL din care :	VENIT BRUT REALIZAT DE ASIGURAT IN CONDITII NORMALE	VENIT BRUT REALIZAT DE ASIGURAT IN CONDITII DEOSEBITE	VENIT BRUT REALIZAT DE ASIGURAT IN CONDITII SPECIALE
Pensionar ****)										
Somer		TOTAL ZILE INDEMNIZATII in conditii NORMALE	TOTAL ZILE INDEMNIZATII in conditii DEOSEBITE	TOTAL ZILE INDEMNIZATII in conditii SPECIALE	din care: ZILE INDEMNIZATII BAZA CALCULCAS	din care: ZILE INDEMNIZATII SUPORTATE din FAAMBP	CAS DATORATA DE ASIGURAT	TOTAL VENIT ASIGURAT DIN INDEMNIZATII, din care :	BAZA DE C. A CONTR. DE BASS AFERENTA DREPTURILOR SUPORTATE DIN BFNUASS	SUPORTATE DIN FAAMBP
6		Tip rectificare **)		F					XXXXXXXXXXXXX	
Contract de munca	1	8	0							0
Contract de munca cu timp partial ***)	0	20	20	0	0	0	1.200	1.200	0	0
Pensioar ****)	0									
Somer	0	0	0	0	0	0	114	0	0	0

*) Program normal de lucru (8, 7, 6 ore). Se completeaza numai dupa 01.03.2003.
**) M = modificare; A = adaugare asigurat; S = stergere asigurat
***) 1 pt. perioada de pana la 01.03.2003; 2 pt. CM timp partial de 2 ore; 3 pt. CM timp partial de 3 ore; 4 pt. CM timp partial de 4 ore; 5 pt. CM timp partial de 5 ore; 6 pt. CM timp partial de 6 ore; 7 pt. CM timp partial de 7 ore; 8 pt. CM timp partial < 2 ore; (CM=contract de munca)
****) 1 pt. perioada de pana la 01.03.2003; 2 pt. CM timp partial de 2 ore; 3 pt. CM timp partial de 3 ore; 4 pt. CM timp partial de 4 ore; 5 pt. CM timp partial de 5 ore; 6 pt. CM timp partial de 6 ore; 7 pt. CM timp partial de 7 ore; 8 pt. CM norma intreaga; 9 pt. CM timp partial < 2 ore; (CM=contract de munca)
*****) 1 - art 20 alin.(1) lit.a) din Legea 19/2000; 2 - art 20 alin.(1) lit.b) din Legea 19/2000, zona I de radiatii; 3 - art 20 alin.(1) lit.b) din Legea 19/2000, zona II de radiatii; 4 - art 20 alin.(1) lit.c) din Legea 19/2000; 5 - art 20 alin.(1) lit.d) din Legea 19/2000; 6 - Legea 226/2006
******) Zile concediu fara plata indemnizatiei pentru cresterea copilului conform art.6 [1] alin.1-2 din OUG 148/2005 modificata si completata prin Legea 7/2007.

Anexa v. 8.03 / 2008

Nr. fila: 000003

Semnatura,

Casa de Asigurari de Sanatate ALBA

Nr XXXX din ziua 28 luna 12 anul 2008

Anexa 7

DECLARATIE initiala [X] rectificativa [ ]

Privind evidenta obligatiilor de plata catre bugetul Fondului National Unic de Asigurari Sociale de Sanatate pentru concedii si indemnizatii pentru luna 12 anul 2008

A. Denumire angajator: SC X SA
B. CUI (cod fiscal): XXXX
C. Nr. Inreg. Reg. Comertului: XXXX
D. Nr. Angajati: 6
E. Total fond salarii brute realizate: 11200
F. Total contributii datorate pentru concedii si indemnizatii calculate la fond salarii: 95
G. Total indemnizatii suportate din FAAMBP:
H. Total contributii pentru concedii si indemnizatii datorate pentru indemnizatiile suportate din FAMBP:
I. Total contributii datorate FNUASS pentru concedii si indemnizatii: 95
J. Total cuantum prestatii de suportat din FNUASS pentru concedii si indemnizatii:

Din care	Nr. cazuri	Total zile prestatii	Total zile prestatii din FNUASS	Suma din FNUASS pentru concedii si indemnizatii
J1. Indemnizatii pentru incapacitate temporara de munca				
J2. Prevenire imbolnavire				
J3. Sarcina si lauzie				
J4. Ingrijire copil bolnav				
J5. Indemnizatie de risc maternal				

K. Total suma de recuperat de la FNUASS pentru concedii si indemnizatii din luna / lunile anterioare pentru care nu s-a depus cerere de recuperare:
L. Total suma recuperata de angajator din contributia lunii curente:
M. Total suma de virat la FNUASS pentru concedii si indemnizatii:
N. Total suma de recuperat de la FNUASS pentru concedii si indemnizatii: 95

O. Adresa angajator Localitatea: XXXX Strada: XXXX
Nr. XXXX Bl. XXXX Sc. XXXX Et. XX Ap. XXX Tel.
Judet ALBA Sector E-mail
P. Conturi bancare Banca XXXX Filiala Cont XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
Banca Filiala Cont

Sub sanctiunile aplicate falsului in acte publice, declar ca am examinat aceasta declaratie si in conformitate cu informatiile furnizate o declar corecta si completa.

Numele A Prenumele A Data XX.XX.XX
Functia ADMINISTRATOR
*) Director General sau alta persoana autorizata Semnatura si stampila

Declaratia nominala pe suport magnetic [X] Declaratia nominala transmisa pe cale electronica [ ] Numar total de file Anexa 2: 0
Nr. Dischete / CD-ROM: 0

Verificat corectitudinea fisierelor Nume Semnatura

Denumirea angajatorului: SC X SA
Cod fiscal (CUI)/CNP angajator (Persoana fizica): XXXX
Nr. de inregistrare in Registrul Comertului: XXXX

Casa de Asigurari XXXX

CENTRALIZATOR *)
Referitor la obligatiile de plata ale angajatorului la FNUASS
Luna: 12, anul: 2008

Casa de asigurari de sanatate **)	Contributia angajatorului		Contributia asiguratilor	
	Suma datorata	Suma totala virata	Suma datorata	Suma totala virata
XXXX	882	882	616	616
TOTAL	882	882	616	616

Reprezentant legal,
AA

*) Se depune lunar la casele de asigurari de sanatate, in termen de 25 de zile de la expirarea perioadei pentru care se datoreaza contributiile
**) Se vor inscrie casa de asigurari de sanatate de pe raza teritoriala in care se afla sediul social al societatii, casele de asigurari de sanatate din ra
luoru, sucursalelor sau filialelor societatii sau casele de asigurari pentru care salariatii au optat, dupa caz.

Denumirea angajatorului: SC X SA Casa de Asigurari XXXX
Cod fiscal (CUI)/CNP angajator (Persoana fizica): XXXX
Nr. de inregistrare in Registrul Comert: XXXX

LISTA *)
Nominala cuprinzand persoanele asigurate pentru care se plateste contributia de asigurari sociale de sanatate
Luna: 12, anul: 2008

Nr. crt.	CNP	Nume	Prenume	Categoria de asigurat **)	Suma datorata	Suma totala virata	Data angajarii	Data plecarii
1	XXXXXXXXX	A	A	S	82	82	01.11.2008	
2	XXXXXXXXX	B	B	S	110	110	01.11.2008	
3	XXXXXXXXX	C	C	S	138	138	01.11.2008	
4	XXXXXXXXX	D	D	S	165	165	01.11.2008	
5	XXXXXXXXX	E	E	S	55	55	01.11.2008	
6	XXXXXXXXX	F	F	S	66	66	01.11.2008	
	Total				616	616		

Reprezentant legal,
A A

*) Se depune lunar la casele de asigurari de sanatate, in termen de 25 de zile de la expirarea perioadei pentru care se datoreaza contributiile.
**) Se va mentiona categoria de asigurat (S - salariat, CM - concediu medical, AM - accident de munca, CT - cenzori, membri in consiliul de administ persoane care realizeaza venituri asimilate salariilor).

Anexa 8

ANEXA Nr. 1 (inlocuieste
Anexa nr.1 la procedura)

Capitol 1

DECLARATIE

privind evidenta nominala a asiguratilor si a obligatiilor de plata la bugetul asigurarilor pentru somaj pentru luna 12 anul 2008

CUI(Cod Fiscal) sau CNP	XXXX 0	Denumire angajator	SC X SA

Nr. crt.	Nume si prenume asigurat	Cod numeric personal al asiguratului (CNP)	Cod numeric personal anterior al asiguratului (CNPANT)	Tip contract	Tip asigurat	Nr. ore norma in luna	Nr. ore lucrate in luna	Nr. ore susp. in luna	Baza de calcul contributie individuala(BC)	Contributia individuala datorata (CID)	REC
0.	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10	11
1	A	XXXXXXXXXXXXX	0	2	1	160	160	0	1500	8	
2	B	XXXXXXXXXXXXX	0	1	1	160	160	0	2000	10	
3	C	XXXXXXXXXXXXX	0	1	1	160	160	0	2500	12	
4	D	XXXXXXXXXXXXX	0	1	1	160	160	0	3000	15	
5	E	XXXXXXXXXXXXX	0	1	1	160	160	0	1000	5	
6	F	XXXXXXXXXXXXX	0	1	1	160	160	0	1200	6	
TOTAL									11.200	56	

NOTA:Evidenta asiguratilor conform art.20 din Legea nr. 76/2002, cu modificarile si completarile ulterioare, se tin de agentiile teritoriale pentru ocuparea fortei de munca, respectiv a municipiului Bucuresti in baza contractelor incheiate cu asiguratii

Capitol 2

ANEXA NR.2
(inlocuieste Anexa nr.2
la procedura

DATE DESPRE ANGAJATOR - SUBVENTII, SCUTIRI SI REDUCERI

pentru luna 12 anul 2008

Total contributii datorate de asigurati (TCID): 56	Contributie angajator 1 (CAD1) : 56 Contributie angajator 2 (CAD2): 0	Total contributii datorate de angajator TCAD : 56 Subventii, scutiri si reduceri recuperate (SSRR) : 0	Rest de plata (RP) : 56 Rest de incasat (RI) : 0

Rectificativa		Nr. de asigurati (CNP-uri unice) din capitolul 1: 6 Nr. de asigurati cu TA=2: 0 Numarul de inregistrari (total contracte de munca) din capitolul 1: 6	CUI(Cod Fiscal) sau CNP: XXXX / 0
Denumire angajator	SC X SA		Cod CAEN: XXXX CUI(Cod Fiscal) sau CNP anterior: 0 / 0
Adresa: Loc. XXXX Str. XXXXX Nr. XXXX Bl. XXXX Sc. XXXX Et. XX Ap. XXXX Sector X Jud. XXXX			Baza de calcul contributie angajator 1 (lei) FS1: 11.200 Baza de calcul contributie angajator 2 (lei) FS2: 0
Telefon: 0 Fax: 0 e-mail: Cod post: 0			IBAN XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Banca : XXXX

Nr. crt.	Subventii, scutiri si reduceri (dupa caz)	Recuperata prin deducere din contributia datorata	De restituit de la Bugetul Asigurarilor pentru
0.	1.	2.	3.
1.	Subventii conform art.80 din Legea nr. 76/2002, cu modificarile si completarile ulterioare	0	0
2.	Scutire de la plata contributiei datorate de angajator, conform art.80 din Legea nr. 76/2002, cu modificarile si completarile ulterioare	0	0
3.	Subventii conform art.85 din Legea nr. 76/2002, cu modificarile si completarile ulterioare	0	0
4.	Scutire de la plata contributiei datorate de angajator, conform art.85 alin.(1)din Legea nr. 76/2002, cu modificarile si completarile	0	0
5.	Subventii conform art.7 alin.(3) din OUG 58/2001, cu modificarile si completarile ulterioare	0	0
6.	Subventii in baza legii nr. 116/2002 si a Normelor metodologice aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 1.149/2002	0	0
7.	Reduceri ale contributiei datorata de angajator, conform art. 93 si art. 94 din Legea nr. 76/2002, cu modificarile si completarile	0	0
8.	Subventii conform art.17 alin.(1) lit.a) din Legea 279/2005	0	0
9.	Subventii conform art.17 alin.(1) lit.b) din Legea 279/2005	0	0
10.	Subventii conform art. 1 din Legea nr. 72/2007	0	0

Sub sanctiunile aplicate falsului in acte publice, declar ca am examinat aceasta declaratie si in conformitate cu informatiile furnizate, o declar corecta si completa.

Persoana autorizata: Numele A Prenumele: A Functia: ADMINISTRATOR

Semnatura si stampila _____

A.J.O.F.M / A.M.O.F.M.

Nr. inreg. _____ / _____

NOTA: Angajatorii care depun declaratia lunara pe CD sau discheta si angajatorii care au incheiat conventii cu AJOFM/AMOFM depun acest formular si pe suport de hartie.

Anexa 9

S.C. X S.A.

(denumire angajator)

Nr. ..../data .....

Inspectoratul Teritorial de Munca

X X X X

Nr_._ . _._._._ . _._ . _._._._._._

Initiala

DECLARATIE

fiscala privind stabilirea comisionului
luna Decembrie anul 2008

A. Date de indentificare ale angajatorului

Cod de identificare fiscala	X X X X										
Denumire/ Nume si Prenume	S.C. X S.A.										
Judet	X X X X	Localitate	X X X X							Sector	
Strada	XXXX			Nr.	XXXX	Bl.	XXXX	Sc.	XXXX	Ap.	XXXX
Cod postal	XXXX	Tel.	XXXX	E-mail							
Banca	XXXX			Cont IBAN	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX						

Stare de faliment: Nu

B. Date privind comisionul datorat:

Procent comision	0,75%	X	0,25%	

- lei (RON) -

Decembrie 2008			
Nr. salariati*	Fond lunar de salarii realizat**	Comision	
1	2	3	
6	11200	a. Datorat	84
		b. Din care achitat	84
		c. Diferenta de plata/de recuperat de catre angajator, (a-b)	0

*se completeaza cu numarul de salariati ai angajatorului ale caror contracte individuale de munca sunt in vigoare in ultima zi a lunii pentru care se depune declaratia fiscala. Numarul de salariati va cuprinde si salariatii ale caror contracte individuale de munca sunt suspendate in ultima zi a lunii pentru care se depune declaratia fiscala.
** se completeaza cu suma reprezentand cheltuiala cu salariile din luna pentru care se depune declaratia, inclusiv concediile medicale platite din fondul de salarii al angajatorului, astfel cum rezulta din statul de plata al acestuia.

Prezenta declaratie constituie titlu de creanta si instiintare de plata de la data depunerii/transmiterii la inspectoratul teritorial de munca, in conditiile legii.

Prezenta declaratie devine titlu executoriu in conditiile legii.

Sub sanctiunile aplicate falsului in declaratii declar ca am examinat aceasta declaratie si in conformitate cu informatiile furnizate, o declar corecta si completa.

Numele A

Prenumele A

Data .....

Functia / Calitatea ADMINISTRATOR

Semnatura si stampila

Anexa 10

Agenţia Naţională de Administrare Fiscală	Decont LUNAR (301)	**300**

DECONT

DE TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

Perioada de raportare (luna, anul)	
12	2008

DATE DE IDENTIFICARE A PERSOANEI IMPOZABILE

Cod de identificare fiscală	RO			
Denumire/Nume, prenume	SC X SA			
Domiciliu fiscal (judet,localit.,str., nr.,bl.,scara,ap.,cod postal,sector)	XXXX			
Tel.,Fax, E-mail	XXXX			
Banca	XXXX		Cont	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

PRO RATA DE DEDUCERE %	100

Denumire indicatori		Valoare	TVA
TAXA PE VALOAREA ADAUGATA COLECTATA			-lei-
COMERT INTRACOMUNITAR SI IN AFARA UE			
1. Livrari intracomunitare de bunuri, scutite cf.art.143 alin.(2) lit.a) si d) din Codul Fiscal	1		
2. Regularizari livrari intracomunitare scutite conform art.143 alin.(2) lit.a) si d) din Codul Fiscal	2		
3. Livrari de bunuri sau prestari de servicii pentru care locul livrarii/ locul prestarii este in afara Romaniei (in UE sau in afara UE), precum si livrari intracomunitare de bunuri, scutite cf.art.143 alin.(2) lit.b) si c) din Codul Fiscal	3		
4. Achizitii intracomunitare de bunuri pentru care cumparatorul este obligat la plata TVA (taxare inversa) din care:	4	152000	28880
4.1 Achizitii intracomunitare pentru care cumparatorul este obligat la plata TVA (taxare inversa), iar furnizorul este inregistrat in scopuri de TVA in statul membru din care a avut loc livrarea intracomunitara	4.1	152000	28880
5. Regularizari privind achizitii intracomunitare	5		
6. Bunuri si servicii achizitionate pentru care beneficiarul din Romania este obligat la plata TVA (taxare inversa), cu exceptia celor de la rd.4 si rd.5	6		
LIVRARI DE BUNURI/ PRESTARI DE SERVICII IN INTERIORUL TARII SI EXPORTURI			
7. Livrari de bunuri si prestari de servicii, taxabile cu cota 19%	7	60000	11400
8. Livrari de bunuri si prestari de servicii, taxabile cu cota 9%	8		
9. Bunuri si servicii achizitionate supuse masurilor de simplificare pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA (taxare inversa)	9	20000	3800
10. Livrari de bunuri si prestari de servicii scutite cu drept de deducere, cu exceptia celor de la rd.1-3, si operatiuni supuse masurilor de simplificare	10		
11. Livrari de bunuri si prestari de servicii scutite fara drept de deducere	11		
12. Regularizari taxa colectata	12		
13. TOTAL TAXA COLECTATA (suma de la rd.1 la rd.12, cu exceptia celor de la rd.4.1)	13	232000	44080
TAXA PE VALOAREA ADAUGATA DEDUCTIBILA			-lei-
ACHIZITII INTRACOMUNITARE DE BUNURI SI ALTE ACHIZITII DE BUNURI SI SERVICII IMPOZABILE IN ROMANIA			
14. Achizitii intracomunitare de bunuri pentru care cumparatorul este obligat la plata TVA (taxare inversa), din care:	14	152000	28880
14.1 Achizitii intracomunitare pentru care cumparatorul este obligat la plata TVA (taxare inversa), iar furnizorul este inregistrat in scopuri de TVA in statul membru din care a avut loc livrarea	14.1	152000	28880

15. Regularizari privind achizitii intracomunitare	15		
16. Bunuri si servicii achizitionate pentru beneficiarul din Romania este obligat la plata TVA (taxare inversa), cu exceptia celor de la rd.14 si 15	16		
ACHIZITII DE BUNURI/ SERVICII IN INTERIORUL TARII SI IMPORTURI, ACHIZITII INTRACOMUNITARE SCUTITE SAU NEIMPOZABILE			-lei-
17. Achizitii de bunuri si servicii taxabile cu cota de 19%	17	90000	17100
18. Achizitii de bunuri si servicii taxabile cu cota de 9%	18		
19. Achizitii de bunuri si servicii scutite de taxa sau neimpozabile	19		
20. TOTAL TAXA DEDUCTIBILA (suma de la rd.14 la rd.18, cu exceptia celor de la rd.14.1)	20	242000	45980
21. SUB-TOTAL TAXA DEDUSA CONFORM ART.145 SAU 147	21		45980
22. TVA efectiv restituita cumparatorilor straini, inclusiv comisionul unitatilor autorizate	22		
23. Regularizari taxa dedusa	23		
24. Ajustari la finele anului conform pro-rata/ ajustari pentru bunurile de capital	24		
25. TOTAL TAXA DEDUSA (suma de la rd.21 la rd.24)	25		45980

REGULARIZARI CONFORM ART.147(3) DIN CODUL FISCAL		-lei-
26. Suma negativa a TVA in perioada de raportare (rd.25 - rd.13)	26	1900
27. Taxa de plata in perioada de raportare (rd.13 - rd.25)	27	
28. Soldul TVA de plata din decontul perioadei fiscale precedente neachitata pana la data depunerii decontului de TVA (rd.32 din decontul perioadei fiscale precedente)	28	
29. TVA de plata cumulata (rd.27 + rd.28)	29	
30. Soldul sumei negative a TVA reportata din perioada fiscala precedenta pentru care nu s-a solicitat rambursare (rd.33 din decontul perioadei fiscale precedente)	30	
31. Suma negativa a TVA cumulata (rd.26 + rd.30)	31	1900
32. Sold TVA de plata la sfarsitul perioadei de raportare (rd.29 - rd.31)	32	
33. Sold suma negativa a TVA la sfarsitul perioadei de raportare (rd.31 - 29)	33	1900

Solicitati rambursarea soldului sumei negative a TVA : NU (Suma de control : 1587540)

Cod CAEN al activitatii preponderente efectiv desfasurate in perioada de raportare

Prezenta declaratie reprezinta titlu de creanta si produce efectele juridice ale instiintarii de plata de la data depunerii acesteia, in conditiile legii.

Sub sanctiunile aplicate faptei de fals în acte publice, declar că datele din această declaratie sunt corecte si complete.

Nume, prenume

A A

Functia

ADMINISTRATOR

Semnatura si stampila

Loc rezervat organului fiscal

Nr.inregistrare: ..... Data.....

Numar de operator de date cu caracter personal 1067

Cod 14.13.01.02 (v.1.0.4/ 2008)

Anexa 11

Agentia Nationala de Administrare Fiscala

DECLARATIE 100

PRIVIND OBLIGATIILE DE PLATA LA BUGETUL DE STAT

Perioada de raportare			
Luna:	12	Anul:	2008

A. Date de identificare a plătitorului :

Cod de identificare fiscală	RO	
Denumire/Nume, prenume	SC X SA	
Domiciliu fiscal (judet,localit.,str., nr.,bl.,scara,ap.,cod postal,sector)	XXXX	
Tel.,Fax, E-mail	XXXX	

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
1	103--Imp.pe profit datorat de PJ romane

Suma (lei)	
1.Datorata	7.667
2.De plata	7.667
3.De recuperat	

Cod bugetar	20470101XX	Scadenta plătii	25/01/2009

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
2	602--Imp.pe ven.din salarii

Suma (lei)	
1.Datorata	1.274
2.De plata	1.274
3.De recuperat	

Cod bugetar	20470101XX	Scadenta plătii	25/01/2009

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
3	604--Imp.pe ven.din dividende distribuite la PF

Suma (lei)	
1.Datorata	16.000
2.De plata	16.000
3.De recuperat	

Cod bugetar	20470101XX	25/01/2009

Suma de control : 49882

Total obligatii de plata	24.941

Prezenta declaratie reprezintă titlu de creanță si produce efectele juridice ale instiintării de plată de la data depunerii acesteia, in conditiile legii.

Sub sanctiunile aplicate faptei de fals în acte publice, declar că datele din această declaratie sunt corecte si complete.

Nume, prenume: A A

Semnătura si stampila

Functia/ calitatea: ADMINISTRATOR

Loc rezervat organului fiscal

Nr.inregistrare: .....

Data: .....

Cod 14.13.01.99/bs
v. 1.0.4/ 2008

Numar de operator de date cu caracter personal 1067 (Cod de identificare fiscala)

Anexa 12

Agentia Natională de Administrare Fiscală

DECLARATIE PRIVIND ACCIZELE 103

Perioada de raportare			
Luna:	12	Anul:	2008

A. Date de identificare a plătitorului :

Cod de identificare fiscală	RO	
Denumire/Nume, prenume	SC X SA	
Domiciliu fiscal (judet,localit.,str., nr.,bl.,scara,ap.,cod postal,sector)	XXXX	
Tel.,Fax, E-mail	XXXX	

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
1	211--Accize pt.bere

Cod bugetar	2014010205	Scadenta plătii	25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4.De restituit	

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
2	216--Accize pt.vinuri linistite

Cod bugetar	XXXXXXXXXX	Scadenta plătii	25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4.De restituit	

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
3	212--Accize pt.vinuri spumoase

Cod bugetar	2014010203	25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4.De restituit	

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
4	217--Accize pt.bauturi ferment.linistite, altele decat bere si vinuri

Cod bugetar	XXXXXXXXXX	25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4.De restituit	

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
5	213--Accize pt.bauturi ferment.spumoase, altele decat bere si vinuri

Cod bugetar	2014010204	25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4.De restituit	

Numar de operator de date cu caracter personal 1067 (Cod de identificare fiscala)

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
6	214--Accize pt.prod intermed

Cod bugetar	2014010202	Scadenta plătii	25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4.De restituit	

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
7	215--Accize pt.alcool etilic

Cod bugetar	2014010201	Scadenta plătii	25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4.De restituit	

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
8	221--Accize pt.tigarete

Cod bugetar	20140103XX	Scadenta plătii	25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4.De restituit	

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
9	222--Accize pt.tigari si tigari de foi

Cod bugetar	2014010205	Scadenta plătii	25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4.De restituit	

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
10	223--Accize pt.tutun de fumat

Cod bugetar	2014010205		25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4.De restituit	

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
11	231--Accize pt.benzina cu plumb

Cod bugetar	2014010101		25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4.De restituit	

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
12	232--Accize pt.benzina fara plumb

Cod bugetar	2014010102		25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4.De restituit	

Numar de operator de date cu caracter personal 1067 (Cod de identificare fiscala)

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
13	233--Accize pt.motorina

Cod bugetar	2014010103	Scadenta plătii	25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4.De restituit	

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
14	234--Accize pt.pacura

Cod bugetar	2014010104	Scadenta plătii	25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4.De restituit	

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
15	235--Accize pt.gaz petrolier lichefiat

Cod bugetar	2014010105	Scadenta plătii	25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4 De restituit	

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
16	236--Accize pentru gaz natural

Cod bugetar	2014010106	Scadenta plătii	25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4.De restituit	

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
17	238--Accize pt.petrol lampant (kerosen)

Cod bugetar	2014010108		25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4.De restituit	

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
18	237--Accize pentru carbune si cocs

Cod bugetar	2014010107		25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4.De restituit	

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
19	270--Accize pt.en.electrica

Cod bugetar	20140106XX		25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4.De restituit	

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creanță fiscală
20	240--Accize pt.cafea

Cod bugetar	20140104XX	Scadenta plății	25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4.De restituit	

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creanță fiscală
21	250--Accize pt.alte prod.

Cod bugetar	20140105XX	Scadenta plății	25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4.De restituit	

Suma de control : 38	Total obligatii de plata	

Prezenta declaratie reprezintă titlu de creanță si produce efectele juridice ale instituirii de plată de la data depunerii acesteia, in conditiile legii.
Sub sancțiunile aplicate faptei de fals in acte publice, declar că datele din această declaratie sunt corecte si complete.

Nume, prenume

A A

Semnătura si stampila

Functia/ calitatea

ADMINISTRATOR

Loc rezervat organului fiscal

Nr.inregistrare .....

Data .....

Cod 14.13.01.03/a
v. 1.0.4/ 2008

Numar de operator de date cu caracter personal 1067 (Cod de identificare fiscala .....)

B. Date privind creanta fiscală:

Nr cr.	Denumire creantă fiscală
20	240--Accize pt.cafea

Cod bugetar	20140104XX	Scadenta plătii	25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4.De restituit	

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
21	250--Accize pt.alte prod.

Cod bugetar	20140105XX	Scadenta plătii	25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4.De restituit	

Suma de control : 38

Total obligatii de plata	

Prezenta declaratie reprezintă titlu de creanță si produce efectele juridice ale instiintării de plată de la data depunerii acesteia, in conditiile legii.

Sub sanctiunile aplicate faptei de fals in acte publice, declar că datele din această declaratie sunt corecte si complete.

Nume, prenume

A A

Semnătura si stampila

Functia/ calitatea

ADMINISTRATOR

Loc rezervat organului fiscal

Nr.inregistrare: .....

Data: .....

Cod 14.13.01.03/a
v. 1.0.4/2008

Numar de operator de date cu caracter personal 1067

(Cod de identificare fiscala)

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
20	240--Accize pt.cafea

Cod bugetar	20140104XX	Scadenta plătii	25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4.De restituit	

B. Date privind creanta fiscală:

Nr.cr.	Denumire creantă fiscală
21	250--Accize pt.alte prod.

Cod bugetar	20140105XX	Scadenta plătii	25/01/2009

Suma (lei)	
1.Datorata	
2.Deductibila	
3.De plata (1-2)	
4.De restituit	

Suma de control : 38	Total obligatii de plata	

Prezenta declaratie reprezintă titlu de creantă si produce efectele juridice ale instiintării de plată de la data depunerii acesteia, în conditiile legii.

Sub sanctiunile aplicate faptei de fals în acte publice, declar că datele din această declaratie sunt corecte si complete.

Nume, prenume: A A

Semnătura si stampila

Functia/ calitatea: ADMINISTRATOR

Loc rezervat organului fiscal

Nr.inregistrare: .....

Data: .....

Cod 14.13.01.03/a
v. 1.0.4/ 2008

Numar de operator de date cu caracter personal 1067 (Cod de identificare fiscala)

Anexa 13

AFM

Ministerul Mediului si Dezvoltarii Durabile
Administratia Fondului pentru Mediu

DECLARATIE
privind obligatiile la Fondul pentru mediu
Perioada de raportare: Luna 12 Anul 2008

I. Date de identificare ale platitorului
Cod de identificare fiscala: XXXXX
Denumire: SC X SA

Judet: BUCURESTI		Localitate: BUCURESTI			
Strada: XXXXX		Numar: XXXXX	Bloc: XXXXX	Scara: XXXX	Ap.: XXXX
Cod postal:	Sector: 1	Tel.: XXXX	Fax.: XXXX	E-mail.: XXXX	
Cont: XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX		Banca: XXXXX			

II. Date privind obligatia bugetara:

Denumire obligatie bugetara*	**Suma datorata**
1. Contributia pentru vanzarea deseurilor metalice feroase si neferoase	900
TOTAL	**900**

Prezenta declaratie reprezinta titlu de creanta si produce efectele juridice ale instiintarii de plata de la data depunerii acesteia, in conditiile legii. Sub sanctiunile aplicate faptei de fals in declaratii, declar ca datele din aceasta declaratie sunt corecte si complete.

Nume, prenume: A A, Functia: ADMINISTRATOR Semnatura si stampila:

Loc rezervat organului competent:

Numar de inregistrare: _____

Data inregistrarii: _____

*) Se completeaza obligatia de plata la bugetul Fondului pentru mediu, conform OUG 196/2005 privind Fondul pentru mediu aprobata cu modificari si completari prin Legea 105/2006.
**) Se completeaza denumirea materialului de ambalaje introduse pe piata nationala (sticla, plastic, hartie si carton, metal, lemn, altele).
Materialele compozite se incadreaza in functie de materialul preponderent.
***) Se completeaza cantitatea totala introdusa pe piata in perioada de raportare aferenta anului precedent perioadei de raportare.
****) Se completeaza cantitatea gestionata in perioada de raportare potrivit legislatiei in vigoare privind gestionarea anvelopelor uzate.

SC X SA
CIF RO.....
J.....

Anexa 14

Balanta de verificare la data de 31,12.N

CONT	Denumire cont	Solduri initiale		Rulaje luna curenta		Total sume		Solduri finale	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
101	Capital social	0,00	346.842,50	0,00	0,00	0,00	346.842,50	0,00	346.842,50
105	Rezerve din reevaluare	0,00	1.055.769,17	0,00	0,00	0,00	1.055.769,17	0,00	1.055.769,17
106	Rezerve	0,00	708.318,53	0,00	18.053,00	0,00	726.371,53	0,00	726.371,53
117	Rezultatul reportat	0,00	0,00	25.631,00	0,00	25.631,00	0,00	25.631,00	0,00
121	Profit sau pierdere	122.180.218,37	121.735.877,59	10.858.344,29	11.514.217,01	133.038.562,66	133.250.094,60	0,00	211.531,94
129	Reoartizarea profitului	226.634,94	226.634,94	18.053,00	0,00	244.687,94	226.634,94	18.053,00	0,00
162	Credite bancare	0,00	2.367.190,00	0,00	159.950,00	0,00	2.527.140,00	0,00	2.527.140,00
168	Dobanzi af. creditelor	0,00	410.559,52	0,00	255.183,02	0,00	665.742,54	0,00	665.742,54
205	Concesiuni, brevete etc.	4.170,00	0,00	0,00	0,00	4.170,00	0,00	4.170,00	0,00
208	Alte imob.necorporale	19.065,17	0,00	0,00	0,00	19.065,17	0,00	19.065,17	0,00
211	Terenuri	204.742,50	0,00	35.200,00	0,00	239.942,50	0,00	239.942,50	0,00
212	Constructii	1.829.236,88	0,00	0,00	0,00	1.829.236,88	0,00	1.829.236,88	0,00
213	Echipamente tehn.,masini	5.713.266,95	24.028,36	58.905,98	0,00	5.772.172,93	24.028,36	5.748.144,57	0,00
214	Mobilier, ap.birotica	33.864,68	0,00	0,00	0,00	33.864,68	0,00	33.864,68	0,00
231	Imobiliz.corp.in curs	817.986,16	618.636,00	53.164,80	53.164,80	871.150,96	671.800,80	199.350,16	0,00
280	Amortiz.imob.necorporale	0,00	17.362,27	0,00	599,04	0,00	17.961,31	0,00	17.961,31
281	Amortiz.imob.corporale	13.623,83	3.511.345,09	0,00	72.050,59	13.623,83	3.583.395,68	0,00	3.569.771,85
301	Materii prime	59.015.245,74	56.312.440,32	3.788.080,13	4.629.638,49	62.803.325,87	60.942.078,81	1.861.247,06	0,00
302	Materiale consumabile	8.087.946,04	6.334.408,91	504.890,35	1.115.442,99	8.592.836,39	7.449.851,90	1.142.984,49	0,00
303	Materiale de natura ob.inv.	129.492,16	117.277,06	3.128,00	1.860,89	132.620,16	119.137,95	13.482,21	0,00
345	Produse	55.483.336,81	55.443.318,14	4.286.234,28	4.278.869,17	59.769.571,09	59.722.187,31	47.383,78	0,00
351	Materiale aflate la terti	47.815,84	0,00	0,00	0,00	47.815,84	0,00	47.815,84	0,00
357	Marfuri aflate la terti	8.700,00	0,00	12.500,00	0,00	21.200,00	0,00	21.200,00	0,00
371	Marfuri	45.018.948,45	43.438.547,50	2.816.549,21	3.962.870,16	47.835.497,66	47.401.417,66	434.080,00	0,00
401	Furnizori	142.291.914,65	152.640.090,30	15.664.327,56	12.967.753,66	157.956.242,21	165.607.843,96	0,00	7.651.601,75
404	Furnizori de imobilizari	75.214,29	139.129,48	10.000,00	0,00	85.214,29	139.129,48	0,00	53.915,19
408	Furnizori facturi nesosite	44.864.665,18	45.651.945,54	3.247.991,16	3.089.109,60	48.112.656,34	48.741.055,14	0,00	628.398,80
409	Furnizori debitori	26.257.913,28	22.265.567,32	3.090.353,74	4.582.828,34	29.348.267,02	26.848.395,66	2.499.871,36	0,00
411	Clienti	125.730.488,86	122.727.802,67	11.624.974,95	10.735.348,48	137.355.463,81	133.463.151,15	3.892.312,66	0,00

CONT	Denumire cont	Solduri initiale		Rulaje luna curenta		Total sume		Solduri finale	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
419	Clienti creditori	10.385.653,16	12.961.523,05	993.817,13	-125.911,53	11.379.470,29	12.835.611,52	0,00	1.456.141,23
421	Personal salarii datorate	2.152.171,83	2.267.757,90	230.165,00	217.715,93	2.382.336,83	2.485.473,83	0,00	103.137,00
423	Personal aj, mat, datorate	63.159,00	65.948,00	4.986,00	3.863,00	68.145,00	69.811,00	0,00	1.666,00
425	Avansuri acordate person.	543.961,00	539.400,00	54.619,48	56.230,48	598.580,48	595.630,48	2.950,00	0,00
426	Drepturi pers.neridicate	0,00	743,00	0,00	0,00	0,00	743,00	0,00	743,00
427	Retineri salarii	5.688,00	6.333,00	590,00	356,00	6.278,00	6.689,00	0,00	411,00
428	Alte datorii/creante pers.	2.335,53	2.644,00	275,02	202,55	2.610,55	2.846,55	0,00	236,00
431	Asigurari sociale	965.570,00	1.049.083,00	105.360,00	96.813,00	1.070.930,00	1.145.896,00	0,00	74.966,00
437	Somaj	62.411,00	69.280,00	6.869,00	6.424,00	69.280,00	75.704,00	0,00	6.424,00
441	Impozit profit	73.880,00	36.444,80	48.065,65	109.702,00	121.945,65	146.146,80	0,00	24.201,15
442	TVA	45.459.987,79	44.950.472,79	2.879.989,00	2.607.241,00	48.339.976,79	47.557.713,79	782.263,00	
444	Impozit salarii	223.742,00	250.342,00	26.600,00	23.641,00	250.342,00	273.983,00	0,00	23.641,00
446	Alte impozite si taxe	36.102,91	36.692,91	590,00	542,00	36.692,91	37.234,91	0,00	542,00
447	Fonduri speciale	620.680,00	704.517,80	87.539,36	65.057,54	708.219,36	769.575,34	0,00	61.355,98
448	Alte creante si dat.buget	62.465,00	62.465,00	0,00	17.778,00	62.465,00	80.243,00	0,00	17.778,00
461	Debitori diversi	43.429,47	2.017,47	21.509,73	0,00	64.939,20	2.017,47	62.921,73	0,00
462	Creditori diversi	8.005.321,46	8.027.507,60	455.763,22	457.202,91	8.461.084,68	8.484.710,51	0,00	23.625,83
471	Cheltuieli inreg.in avans	242.119,19	4.396,80	3.675,76	0,00	245.794,95	4.396,80	241.398,15	0,00
473	Decontari in curs de clarif.	-1,59	0,56	2,35	0,20	0,76	0,76	0,00	0,00
481	Decontari intre unitate si sub.	2.574.872,03	2.574.842,03	363.370,84	363.370,84	2.938.242,87	2.938.242,87	0,00	0,00
512	Conturi la banci	137.339.845,09	137.281.680,05	12.313.734,74	12.299.796,63	149.653.579,83	149.581.476,68	72.103,15	0,00
519	Credite bancare	49.557,57	49.557,57	0,00	0,00	49.557,57	49.557,57	0,00	0,00
531	Casa	8.379.364,04	8.334.352,13	557.528,38	585.248,16	8.936.892,42	8.929.600,29	7.292,13	0,00
532	Alte valori	377.596,72	368.445,47	0,00	6.000,00	377.596,72	374.445,47	3.151,25	0,00
542	Avansuri trezorerie	553.152,33	527.986,17	30.503,18	55.669,34	583.655,51	583.655,51	0,00	0,00
581	Viramente interne	21.915.581,57	21.915.581,57	3.044.175,60	3.044.175,60	24.959.757,17	24.959.757,17	0,00	0,00
601	Cheltuieli cu materiile prime	54.332.482,50	54.332.482,50	4.266.267,65	4.266.267,65	58.598.750,15	58.598.750,15	0,00	0,00
602	Cheltuieli mat.consumabile	6.131.412,28	6.131.412,28	489.559,34	489.559,34	6.620.971,62	6.620.971,62	0,00	0,00
603	Cheltuieli mat.ob.inv.	34.697,03	34.697,03	1.860,89	1.860,89	36.557,92	36.557,92	0,00	0,00
604	Cheltuieli mat.nestocate	141,88	141,88	0,00	0,00	141,88	141,88	0,00	0,00
605	Cheltuieli cu energia si apa	72.391,26	72.391,26	5.001,20	5.001,20	77.392,46	77.392,46	0,00	0,00
607	Cheltuieli cu marfurile	42.727.841,78	42.727.841,78	3.950.348,16	3.950.348,16	46.678.189,94	46.678.189,94	0,00	0,00
611	Cheltuieli cu intretinerea	617.282,58	617.282,58	58.954,17	58.954,17	676.236,75	676.236,75	0,00	0,00
612	Cheltuieli cu chiriile	4.023.144,97	4.023.144,97	476.219,98	476.219,98	4.499.364,95	4.499.364,95	0,00	0,00

CONT	Denumire cont	Solduri initiale		Rulaje luna curenta		Total sume		Solduri finale	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
613	Cheltuieli cu asigurarile	16.445,71	16.445,71	0,00	0,00	16.445,71	16.445,71	0,00	0,00
614	Cheltuieli cu studii si cercetari	4.240,00	4.240,00	0,00	0,00	4.240,00	4.240,00	0,00	0,00
622	Cheltuieli comisioane	372.656,65	372.656,65	17.756,26	17.756,26	390.412,91	390.412,91	0,00	0,00
623	Cheltuieli protocol	5.133,49	5.133,49	11.588,00	11.588,00	16.721,49	16.721,49	0,00	0,00
624	Cheltuieli transport	7.706.842,42	7.706.842,42	302.742,64	302.742,64	8.009.585,06	8.009.585,06	0,00	0,00
625	Cheltuieli deplasare, detasare	163.328,23	163.328,23	19.100,82	19.100,82	182.429,05	182.429,05	0,00	0,00
626	Cheltuieli postale	14.170,42	14.170,42	927,34	927,34	15.097,76	15.097,76	0,00	0,00
627	Cheltuieli comisioane	101.896,91	101.896,91	10.990,58	10.990,58	112.887,49	112.887,49	0,00	0,00
628	Alte cheltuieli cu servicii	1.039.862,84	1.039.862,84	221.749,10	221.749,10	1.261.611,94	1.261.611,94	0,00	0,00
635	Cheltuieli cu alte imp.si taxe	200.258,20	200.258,20	7.507,52	7.507,52	207.765,72	207.765,72	0,00	0,00
641	Cheltuieli salarii	2.194.195,00	2.194.195,00	217.716,00	217.716,00	2.411.911,00	2.411.911,00	0,00	0,00
645	Cheltuieli asigurari sociale	680.881,00	680.881,00	72.704,61	72.704,61	753.585,61	753.585,61	0,00	0,00
658	Alte ch. din exploatare	286.164,05	286.164,05	51.505,23	51.505,23	337.669,28	337.669,28	0,00	0,00
665	Cheltuieli din dif.de curs	195.475,24	195.475,24	284.303,47	284.303,47	479.778,71	479.778,71	0,00	0,00
666	Cheltuieli privind dobanzile	5.928,50	5.928,50	227.440,70	227.440,70	233.369,20	233.369,20	0,00	0,00
681	Cheltuieli cu amortizarea	752.833,46	752.833,46	72.649,63	72.649,63	825.483,09	825.483,09	0,00	0,00
691	Cheltuieli cu imp.pe profit	0,00	0,00	91.451,00	91.451,00	91.451,00	91.451,00	0,00	0,00
701	Venituri din produse finite	66.217.663,29	66.217.663,29	5.125.696,74	5.125.696,74	71.343.360,03	71.343.360,03	0,00	0,00
704	Venituri din prestari servicii	4.195.132,78	4.195.132,78	454.854,38	454.854,38	4.649.987,16	4.649.987,16	0,00	0,00
706	Venituri din redevente	112.706,17	112.706,17	11.227,72	11.227,72	123.933,89	123.933,89	0,00	0,00
707	Venituri vz. marfa	50.000.932,11	50.000.932,11	5.806.315,15	5.806.315,15	55.807.247,26	55.807.247,26	0,00	0,00
708	Venituri din activ.diverse	2.166,22	2.166,22	0,00	0,00	2.166,22	2.166,22	0,00	0,00
711	Variatia stocurilor	55.600.680,32	55.600.680,32	4.286.234,28	4.286.234,28	59.886.914,60	59.886.914,60	0,00	0,00
722	Venituri din prod.de imob.	618.636,00	618.636,00	53.164,80	53.164,80	671.800,80	671.800,80	0,00	0,00
758	Alte venituri din exploatare	63.985,49	63.985,49	53.730,31	53.730,31	117.715,80	117.715,80	0,00	0,00
765	Venituri din dif.de curs valutar	7.240,14	7.240,14	1.839,88	1.839,88	9.080,02	9.080,02	0,00	0,00
766	Venituri din dobanzi	385,70	385,70	22,92	22,92	408,62	408,62	0,00	0,00
	TOTAL BALANTA	1.176.692.370,50	1.176.692.370,50	103.979.488,36	103.979.488,36	1.280.671.858,86	1.280.671.858,86	19.269.878,77	19.269.878,77

Director general,

.....

Director economic,

.....

Anexa 15

Judetul:
Entitate: SC X SA
Adresa: localitatea : , str. XXXXX, nr. XX, bloc XX, ap. XX, sc. XX

ANEXA NR. 15

Numar din registrul comertului: XXXXX
Forma de proprietate: 34--Societati comerciale pe actiuni
Activitatea preponderenta (cod si denumire clasa CAEN):

Cod unic de inregistrare:

BILANT

la data de 31.12. N

Formularul 10 - pagina 1

- lei -

Denumirea indicatorului	Nr. rd.	SOLD LA 01.01.N-1	SOLD LA 31.12.N
A	B	1	2
A. ACTIVE IMOBILIZATE			
I. IMOBILIZARI NECORPORALE			
1. Cheltuieli de constituire (ct.201-2801)	01	0	0
2. Cheltuieli de dezvoltare (ct.203-2803-2903)	02	0	0
3. Concesiuni, brevete, licente, marci comerciale, drepturi si active similare si alte imobilizari necorporale (ct.205+208-2805-2808-2905-2908)	03	7945	5274
4. Fond comercial (ct.2071-2807-2907)	04	0	0
5. Avansuri si imobilizari necorporale in curs de executie(ct.233+234-2933)	05	0	0
TOTAL: (rd.01 la 05)	06	7945	5274
II. IMOBILIZARI CORPORALE			
1. Terenuri si constructii (ct.211+212-2811-2812-2911-2912)	07	1729615	1660873
2. Instalatii tehnice si masini (ct.213-2813-2913)	08	2572148	2608496
3. Alte instalatii, utilaje si mobilier (ct.214-2814-2914)	09	14780	12047
4. Avansuri si imobilizari corporale in curs de executie (ct.231+232-2931)	10	0	199350
TOTAL: (rd.07 la 10)	11	4316543	4480766
III. IMOBILIZARI FINANCIARE			
1. Actiuni detinute la entitatile afiliate (ct.261-2961)	12	0	0
2. Imprumuturi acordate entitatilor afiliate (ct.2671+2672-2964)	13	0	0
3. Interese de participare (ct.263-2962)	14	0	0
4. Imprumuturi acordate entitatilor cu interese de participare (ct.2673+2674-2965)	15	0	0
5. Investitii detinute ca imobilizari (ct.265-2963)	16	0	0
6. Alte imprumuturi (ct.2675+2676+2678+2679-2966-2968)	17	0	0
TOTAL (rd.12 la 17)	18	0	0
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd.06+11+18)	19	4324488	4486040
B. ACTIVE CIRCULANTE			
I. STOCURI			
1. Materii prime si materiale consumabile (ct.301+302+303+/-308+351+358+381+/-388-391-392-3951-3958-398)	20	2130683	3065530
2. Productia in curs de executie (ct.331+332+341+/-348-393-3941-3952)	21	0	0
3.Produse finite si marfuri (ct.345+346+/-348+354+356+357+361+/-368+371+/-378-3945-3946-3953-3954-3956-3957-396-397-4428)	22	3349792	502663
4. Avansuri pentru cumparari de stocuri (ct.4091)	23	2687713	2492919
TOTAL (rd.20 la 23)	24	8168188	6061112
II. CREANTE (Sumele care urmeaza sa fie incasate dupa o perioada mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element)			
1. Creante comerciale (ct.2675+2676+2678+2679-2966-2968+4092+411+413+418-491)	25	1247469	3899265
2. Sume de incasat de la entitatile afiliate (ct.451-495)	26	0	0
3. Sume de incasat de la entitati cu interese de participare (ct.453-495)	27	0	0
4. Alte creante (ct.425+4282+431+437+4382+441+4424+4428+444+445+446+447+4482+4582+461+473-496+5187)	28	3621589	868100
5. Capital subscris si nevarsat (ct.456-495)	29	0	0
TOTAL (rd.25 la 29)	30	4869058	4767365

Formularul 10 - pagina 2

- lei -

III. INVESTITII PE TERMEN SCURT			
1. Actiuni detinute la entitatile afiliate (ct.501-591)	31	0	0
2. Alte investitii pe termen scurt (ct.505+506+508-595-596-598+5113+5114)	32	0	0
TOTAL (rd.31+32)	33	0	0
IV. CASA SI CONTURI LA BANCI (ct.5112+512+531+532+541+542)	34	373837	82548
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd.24+30+33+34)	35	13411083	10911023
C.CHELTUIELI IN AVANS (ct.471)	36	241219	241398
D.DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA DE PANA LA UN AN			
1. Imprumuturi din emisiunea de obligatiuni (ct.161+1681-169)	37	0	0
2. Sume datorate institutiilor de credit (ct.1621+1622+1624+1625+1627+1682+5191+5192+5198)	38	49557	0
3. Avansuri incasate in contul comenzilor (ct.419)	39	9418283	1456141
4. Datorii comerciale - furnizori (ct.401+404+408)	40	3367891	8333916
5. Efecte de comert de platit (ct.403+405)	41	0	0
6. Sume datorate entitatilor afiliate (ct.1661+1685+2691+451)	42	0	0
7. Sume datorate entitatilor cu interese de participare (ct.1663+1686+2692+453)	43	0	0
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale si datoriile privind asigurarile sociale (ct.1623+1626+167+1687+2693+421+423+424+426+427+4281+431+437+4381+441+4423+4428+444+446+447+4481+455+456+457+4581+462+473+509+5186+5193+5194+5195+5196+5197)	44	252379	358691
TOTAL (rd.37 la 44)	45	13088110	10148748
E.ACTIVE CIRCULANTE NETE/ DATORII CURENTE NETE (rd.35+36-45-62)	46	564192	1003673
F.TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.19+46)	47	4888680	5489713
G.DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLATITE INTR-O PERIOADA MAI MARE DE UN AN			
1. Imprumuturi din emisiunea de obligatiuni (ct.161+1681-169)	48	0	0
2. Sume datorate institutiilor de credit (ct.1621+1622+1624+1625+1627+1682+5191+5192+5198)	49	2777750	3192882
3. Avansuri incasate in contul comenzilor (ct.419)	50	0	0
4. Datorii comerciale - furnizori (ct.401+404+408)	51	0	0
5. Efecte de comert de platit (ct.403+405)	52	0	0
6. Sume datorate entitatilor afiliate (ct.1661+1685+2691+451)	53	0	0
7. Sume datorate entitatilor cu interese de participare (ct.1663+1686+2692+453)	54	0	0
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale si datoriile privind asigurarile sociale (ct.1623+1626+167+1687+2693+421+423+424+426+427+4281+431+437+4381+441+4423+4428+444+446+447+4481+455+456+457+4581+462+473+509+5186+5193+5194+5195+5196+5197)	55	0	0
TOTAL (rd.48 la 55)	56	2777750	3192682
H. PROVIZIOANE			
1. Provizioane pentru pensii si obligatii similare (ct.1515)	57	0	0
2. Provizioane pentru impozite (ct.1516)	58	0	0
3. Alte provizioane (ct.1511+1512+1513+1514+1518)	59	0	0
TOTAL (rd.57 la 59)	60	0	0
I. VENITURI IN AVANS			
- Subventii pentru investitii (ct.131+132+133+134+138)	61	0	0
- Venituri inregistrate in avans (ct.472)	62	0	0
TOTAL (rd.61+62)	63	0	0
J. CAPITAL SI REZERVE			
I. CAPITAL			
1. Capital subscris varsat (ct.1012)	64	346842	346842
2. Capital subscris nevarsat (ct.1011)	65	0	0
3. Patrimoniul regiei (ct.1015)	66	0	0
TOTAL (rd.64 la 66)	67	346842	346842
II. PRIME DE CAPITAL (ct.104)	68	0	0
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	69	1055769	1055769
IV. REZERVE			
1. Rezerve legale (ct.1061)	70	49687	67740
2. Rezerve statutare sau contractuale (ct.1063)	71	0	0

Formularul 10 - pagina 3 - lei -

3. Rezerve reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare (ct.1065)	72	0	0
4. Alte rezerve (ct.1068)	73	446386	658632
TOTAL (rd.70 la 73)	74	496053	728372
Actiuni proprii (ct.109)	75	0	0
Castiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct.141)	76	0	0
Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct.149)	77	0	0
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT (A)			
Sold C (ct.117)	78	0	0
Sold D (ct.117)	79	0	25831
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR			
Sold C (ct.121)	80	226635	211532
Sold D (ct.121)	81	0	0
Repartizarea profitului (ct.129)	82	14369	18053
CAPITALURI PROPRII - TOTAL (rd.67+68+69+74-75+76-77+78-79+80-81-82)	83	2110930	2296831
Patrimoniul public (ct.1016)	84	0	0
CAPITALURI - TOTAL (rd.83+84)	85	2110930	2296831

Administrator,

Numele si prenumele :	A A

Intocmit,

Numele si prenumele :	B B
Calitatea :	DIRECTOR ECONOMIC
Nr.de inregistrare in organismul profesional :	

Semnătura _____

Semnătura _____

Stampila unitătii

CONTUL DE PROFIT SI PIERDERE

la data de 31.12.[illegible].

Formularul 20 - pagina 1

- lei -

Denumirea indicatorului	Nr. rd.	Realizări in perioada de raportare	
		31.12.[illegible]-1	31.12.[illegible]
A	B	1	2
1 Cifra de afaceri netă (rd.02 la 05)	01	94750533	131926695
Productia vândută (ct.701+702+703+704+705+706+708)	02	52949258	76119448
Venituri din vânzarea mărfurilor (ct.707)	03	41801275	55807247
Venituri din dobanzi inregistrate de entitatile al caror obiect de activitate il constituie leasingul (ct. 766)	04	0	0
Venituri din subventii de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (ct.7411)	05	0	0
2.Variatia stocurilor de produse finite (ct.711) Sold C	06	0	23883
si a productiei in curs de executie Sold D	07	49881	0
3.Productia realizata de entitate pentru scopurile sale proprii si capitalizata (ct.721+722)	08	1060523	871801
4.Alte venituri din exploatare (ct.7417+758)	09	21436	107311
VENITURI DIN EXPLOATARE - TOTAL (rd.01+06-07+08+09)	10	95782611	132729690
5. a) Cheltuieli cu materiile prime si materialele consumabile (ct.601+602-7412)	11	45969792	65219722
Alte cheltuieli materiale (ct.603+604+606+608)	12	23396	36700
b) Alte cheltuieli externe (cu energie si apa) (ct.605-7413)	13	80840	77392
c) Cheltuieli privind mărfurile (ct.607)	14	35873570	46678190
6.Cheltuieli cu personalul (rd.16+17), din care:	15	1888289	3165497
a) Salarii si indemnizatii (ct.641+642-7414)	16	1411766	2411911
b) Cheltuieli cu asigurările si protectia socială (ct.645-7415)	17	476523	753586
7. a) Ajustari de valoare privind imobilizările corporale si necorporale (rd.19-20)	18	466624	825483
a.1) Cheltuieli (ct.6811+6813)	19	466624	825483
a.2) Venituri (ct.7813)	20	0	0
b) Ajustari de valoare privind activele circulante (rd.22-23)	21	0	0
b.1) Cheltuieli (ct.654+6814)	22	0	0
b.2) Venituri (ct.754+7814)	23	0	0
8. Alte cheltuieli de exploatare (rd.25 la 28)	24	11427102	15720064
8.1 Cheluieli privind prestatiile externe (ct.611+612+613+614+621+622+623+624+625+626+627+628-7416)	25	11197900	15185033
8.2 Cheltuieli cu alte impozite, taxe si vărsaminte asimilate (ct.635)	26	121233	207766
8.3 Cheltuieli cu despăgubiri, donatii si activele cedate (ct.658)	27	107969	327265
Cheltuieli privind dobanzile de refinantare inregistrate de entitatile al caror obiect de activitate il constituie leasingul (ct. 666)	28	0	0
Ajustări privind provizioanele (rd.30-31)	29	0	0
- Cheltuieli (ct.6812)	30	0	0
- Venituri (ct.7812)	31	0	0
CHELTUIELI DE EXPLOATARE - TOTAL (rd.11 la 15 +18+21+24+29)	32	95729613	131723048
PROFITUL SAU PIERDEREA DIN EXPLOATARE - Profit (rd.10-32)	33	52998	1006642
- Pierdere (rd.32-10)	34	0	0
9. Venituri din interese de participare (ct.7611+7613)	35	0	0
- din care, veniturile obtinute de la entitatile afiliate	36	0	0
10.Venituri din alte investitii si imprumuturi care fac parte din activele imobilizate (ct.763)	37	0	0
- din care, veniturile obtinute de la entitatile afiliate	38	0	0
11. Venituri din dobânzi (ct.766)	39	626	409
- din care, veniturile obtinute de la entitatile afiliate	40	0	0
Alte venituri financiare (ct.762+764+765+767+768)	41	243778	9080
VENITURI FINANCIARE - TOTAL (rd.35+37+39+41)	42	244404	9489
12.Ajustari de valoare privind imobilizarile financiare si a investitiilor financiare detinute ca active circulante (rd.44-45)	43	0	0
- Cheltuieli (ct.686)	44	0	0
- Venituri (ct.786)	45	0	0
13. Cheltuieli privind dobânzile (ct.666-7418)	46	1325	233369
- din care, cheltuielile in relatia cu entitatile afiliate	47	0	0
Alte cheltuieli financiare (ct.663+664+665+667+668)	48	8698	479779
CHELTUIELI FINANCIARE - TOTAL (rd.43+46+48)	49	10023	713148
PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIAR(A) - Profit (rd.42-49)	50	234381	0
- Pierdere (rd.49-42)	51	0	703659

Formularul 20 - pagina 2 - lei -

14.PROFITUL SAU PIERDEREA CURENT(A) - Profit (rd.10+42-32-49)	52	287379	302983
- Pierdere (rd.32+49-10-42)	53	0	0
15. Venituri extraordinare (ct.771)	54	0	0
16. Cheltuieli extraordinare (ct.671)	55	0	0
17.PROFITUL SAU PIERDEREA DIN ACTIVITATEA EXTRAORDINARA - Profit (rd.54-55)	56	0	0
- Pierdere (rd.55-54)	57	0	0
VENITURI TOTALE (rd.10+42+54)	58	96027015	132739179
CHELTUIELI TOTALE (rd.32+49+55)	59	95739636	132436196
PROFITUL SAU PIERDERA BRUTA - Profit (rd.58-59)	60	287379	302983
- Pierdere (rd.59-58)	61	0	0
18.Impozitul pe profit (ct.691)	62	60744	91451
19. Alte impozite neprezentate la elementele de mai sus (ct. 698)	63	0	0
20. PROFITUL SAU PIERDERA NET(A) A EXERCITIULUI FINANCIAR - Profit (rd.60-61-62-63)	64	226635	211532
- Pierdere (rd.61+62+63-60)	65	0	0

Administrator,

Numele si prenumele :	A A

Intocmit,

Numele si prenumele :	B B
Calitatea :	DIRECTOR ECONOMIC
Nr.de inregistrare in organismul profesional :	

Semnătura _____

Semnătura _____

Stampila unitătii

DATE INFORMATIVE

la data de 31.12.N

Formularul 30 - pagina 1

- lei -

I. Date privind rezultatul inregistrat	Nr. rd.	Nr. unităti	Sume
Unităti care au inregistrat profit	01	1	211532
Unităti care au inregistrat pierdere	02	0	0

II. Date privind platile restante	Nr. rd.	Total col. 2+3, din care:	Pentru activitatea curentă	Pentru activitatea de investitii
A	B	1	2	3
Plăti restante - total (rd.04+08+14 la 18 +22), din care:	03	0	0	0
Furnizori restanti - total (rd.05 la 07), din care:	04	0	0	0
- peste 30 de zile	05	0	0	0
- peste 90 de zile	06	0	0	0
- peste 1 an	07	0	0	0
Obligatii restante fată de bugetul asigurarilor sociale - total (rd.09 la 13), din care:	08	0	0	0
- contributii pentru asigurări sociale de stat datorate de angajatori, salariati si alte persoane asimilate	09	0	0	0
- contributii pentru fondul asigurărilor sociale de sănătate	10	0	0	0
- contributia pentru pensia suplimentară	11	0	0	0
- contributii pentru bugetul asigurarilor pentru somaj	12	0	0	0
- alte datorii sociale	13	0	0	0
Obligatii restante fată de bugetele fondurilor speciale si alte fonduri	14	0	0	0
Obligatii restante fată de alti creditori	15	0	0	0
Impozite si taxe neplătite la termenul stabilit la bugetul de stat	16	0	0	0
Impozite si taxe neplătite la termenul stabilit la bugetele locale	17	0	0	0
Credite bancare nerambursate la scadentă - total (rd.19 la 21)	18	0	0	0
- restante dupa 30 zile	19	0	0	0
- restante dupa 90 zile	20	0	0	0
- restante dupa 1 an	21	0	0	0
Dobânzi restante	22	0	0	0

III. Numărul mediu de salariati	Nr. rd.	31.12.N-1	31.12.N
Numărul mediu de salariati	23	120	130

IV. Plăti de dobânzi si redevente	Nr. rd.	Sume (lei)
Venituri brute din dobânzi plătite de persoanele juridice române către persoanele fizice nerezidente din statele membre ale Uniunii Europene, din care:	24	0
- impozitul datorat la bugetul de stat	25	0
Venituri brute din dobânzi plătite de persoanele juridice române către persoanele juridice afiliate *) nerezidente din statele membre ale Uniunii Europene, din care:	26	0
- impozitul datorat la bugetul de stat	27	0
Venituri din redevente plătite de persoanele juridice române către persoane juridice afiliate *) nerezidente din statele membre ale Uniunii Europene, din care:	28	0
- impozitul datorat la bugetul de stat	29	0

V. Tichete de masă	Nr. rd.	Sume (lei)
Contravaloarea tichetelor de masă acordate salariatilor	30	0

VI. Cheltuieli de inovare **)	Nr. rd.	31.12.N-1	31.12.N
- chelt.de inovare finalizate in cursul perioadei	31	0	0
- chelt.de inovare in curs de finalizare in cursul perioadei	32	0	0
- chelt.de inovare abandonate in cursul perioadei	33	0	0

Administrator,

Numele si prenumele :
A A

Intocmit,

Numele si prenumele :	B B
Calitatea :	DIRECTOR ECONOMIC
Nr.de inregistrare in organismul profesional :	

Semnătura _____

Semnătura _____

Stampila unitătii

SITUATIA ACTIVELOR IMOBILIZATE

Formularul 40 - pagina 1

- lei -

Elemente de imobilizari	Nr. rd.	Valori brute				
		Sold initial	Cresteri	Reduceri		Sold final (col.5=1+2-3)
				Total	Din care: dezmembrari si casari	
A	B	1	2	3	4	5
Imobilizari necorporale						
Cheltuieli de constituire si cheltuieli de dezvoltare	01	0	0	0	X	0
Alte imobilizari	02	19065	4170	0	X	23235
Avansuri si imobilizari necorporale in curs	03	0	0	0	X	0
TOTAL (rd.01 la 03)	04	19065	4170	0	X	23235
Imobilizari corporale						
Terenuri	05	204742	35200	0	X	239942
Constructii	06	1829237	0	0	0	1829237
Instalatii tehnice si masini	07	5013453	758720	24028	0	5748145
Alte instalatii, utilaje si mobilier	08	33864	0	0	0	33864
Avansuri si imobilizari corporale in curs	09	0	871151	671801	X	199350
TOTAL (rd.05 la 09)	10	7081296	1665071	695829	0	8050538
Imobilizari financiare	11	0	0	0	X	0
ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd.04+10+11)	12	7100361	1669241	695829	0	8073773

SITUATIA AMORTIZARII ACTIVELOR IMOBILIZATE

- lei -

Elemente de imobilizari	Nr. rd.	Sold initial	Amortizare in cursul anului	Amortizare aferenta imobilizarilor scoase din evidenta	Amortizare la sfarsitul anului (col.9=6+7-8)
A	B	6	7	8	9
Imobilizari necorporale					
Cheltuieli de constituire si cheltuieli de dezvoltare	13	0	0	0	0
Alte imobilizari	14	11120	6841	0	17961
TOTAL (rd.13+14)	15	11120	6841	0	17961
Imobilizari corporale					
Terenuri	16	0	0	0	0
Constructii	17	304364	103942	0	408306
Instalatii tehnice si masini	18	2441305	698344	0	3139649
Alte instalatii, utilaje si mobilier	19	19084	2733	0	21817
TOTAL (rd.16 la 19)	20	2764753	805019	0	3569772
AMORTIZARI - TOTAL (rd.15+20)	21	2775873	811860	0	3587733

SITUATIA PROVIZIOANELOR PENTRU DEPRECIERE

Formularul 40 - pagina 2

- lei -

Elemente de imobilizari	Nr. rd.	Sold initial	Provizioane constituite in cursul anului	Provizioane reluate la venituri	Sold final (col.13=10+11-12)
A	B	10	11	12	13
Imobilizari necorporale					
Cheltuieli de constituire si cheltuieli de dezvoltare	22	0	0	0	0
Alte imobilizari	23	0	0	0	0
Avansuri si imobilizari necorporale in curs	24	0	0	0	0
TOTAL (rd.22 la 24)	25	0	0	0	0
Imobilizari corporale					
Terenuri	26	0	0	0	0
Constructii	27	0	0	0	0
Instalatii tehnice si masini	28	0	0	0	0
Alte instalatii, utilaje si mobilier	29	0	0	0	0
Avansuri si imobilizari corporale in curs	30	0	0	0	0
TOTAL (rd.26 la 30)	31	0	0	0	0
Imobilizari financiare	32	0	0	0	0
PROVIZIOANE PENTRU DEPRECIERE - TOTAL (rd.25+31+32)	33	0	0	0	0

Administrator,

Numele si prenumele :
A A

Intocmit,

Numele si prenumele :	B B
Calitatea :	DIRECTOR ECONOMIC
Nr.de inregistrare in organismul profesional :	

Semnătura _____

Semnătura _____

Stampila unitătii

SC X SA

SITUATIA MODIFICARILOR CAPITALULUI PROPRIU
LA 31.12.N

Elemente capital propriu	Sold 01.01.N-1	Cresteri, total	Reduceri, total	Sold 31.12.N
Capital subscris	346.842	-	-	346.842
Rezerve din reevaluare	1.055.769	-	-	1.055.769
Rezerve legale	49.687	18.053	-	67.740
Alte rezerve	446.366	212.266	-	658.632
Rezultat reportat (sold debitor :se ia in calcul cu semnul –)	0	25.631	-	25.631
Profit(sold creditor)	226.635	-	15.103	211.532
Repartizarea profitului (se ia in calcul cu semnul –)	14.369	3.684	-	18.053
TOTAL	2.110.930	201.004	15.103	2.296.831

Administrator,

Numele si prenumele : A A
Semnatura _____

Intocmit,

Numele si prenumele : B B
Semnatura _____

Ştampila unitatii

SC X SA

SITUATIA FLUXURILOR DE TREZORERIE

Denumirea indicatorului	Exercitiul financiar precedent	Exercitiul financiar incheiat
Fluxuri de numerar din activitati de exploatare	2.610.237,13	709.863,00
Incasari	114.384.962,68	157.551.698,97
Plati	111.774.725,55	156.841.835,97
Fluxuri de numerar din activitati de investitii	(2.525.015,00)	(973.412)
Incasari	908.254,00	695.829,00
Plati	3.433.269,00	1.669.241,00
Fluxuri de numerar din activitati de finantare	0	0
Incasari	0	0
Plati	0	0
Fluxul de numerar total	85.222,13	(263.549,00)
Numerar la inceputul perioadei	257.722,15	342.944,28
Numerar la sfarsitul perioadei	342.944,28	79.395,28

Administrator,

Numele si prenumele : A A
Semnatura _____

Intocmit,

Numele si prenumele : B B
Semnatura _____

Ştampila unitatii

SC X SA

NOTA 1

Active imobilizate

Conform formular 40 din bilant.

NOTA 2

Conform formular 40 din bilant.

NOTA 3

Repartizarea profitului

Destinatia profitului	Suma
Profit net de repartizat :	211.532
- rezerve legale	18.053
-acoperirea piederii contabile	25.631
- dividende	0
Profit nerepartizat (reportat)	167.848

NOTA 4

Analiza rezultatului din exploatare

Denumirea indicatorului	Exercitiu financiar precedent	Exercitiu financiar curent
1.Cifra de afaceri neta	94.750.533	131.926.695
2.Costul bunurilor vandute si ale serviciilor prestate (3+4+5)	91.933.971	118.732.720
3.Cheltuielile activitatii de baza	91.933.971	118.732.720
4.Cheltuieli ale activitatilor auxiliare		
5.Cheltuielile indirecte de productie		
6.Rezultatul brut aferent cifrei de afaceri	2.816.562	13.193.975
7.Cheltuieli de desfacere		
8.Cheltuieli generale de administratie	2.785.000	12.294.644
9.Alte venituri din exploatare	21.436	107.311
10.Rezultatul din exploatare	52.998	1.006.642

NOTA 5

Situatia creantelor si datoriilor

Creante	Sold sfarsit exercitiu financiar	Termen lichiditate sub 1 an	Termen lichiditate peste 1 an
Total, din care :	7.240.319	7.240.319	
Clienti	3.892.313	3.892.313	
Furnizori debitori	2.499.871	2.499.871	
TVA de rambursat	782.263	782.263	
Debitori diversi	62.922	62.922	
Avansuri acordate personalului	2.950	2.950	

Datorii(clasa 4)	Sold sfarsit exercitiu financiar	Termen exigibilitate sub 1 an	Termen exigibilitate peste 1 an
Total, din care :	13.341.630	10.148.748	3.192.882
Datorii legate de personal	211.766	211.766	
Creditori diversi	23.626	23.626	
Credite bancare si dobanzi	3.192.882		3.192.882
Alte datorii	123.299	123.299	
Furnizori	8.333.916	8.333.916	
Clienti creditori	1.456.141	1.456.141	

NOTA 6

Principii, politici si metode contabile

Situatiile financiare anuale sunt intocmite in conformitate cu reglementarile contabile actuale.

Nu au fost abateri de la principiile contabile, metodele de evaluare sau de la alte prevederi din reglementarile contabile.

Valorile prezentate in situatiile financiare anuale sunt comparabile.

In costul activelor imobilizate nu sunt incluse dobanzi.

Nu s-a efectuat reevaluarea imobilizarilor corporale.

NOTA 7

Participatii si surse de finantare

Societatea nu a achizitionat in cursul exercitiului financiar participatii si nu a emis in cursul exercitiului financiar actiuni sau obligatiuni.

NOTA 8

Calculul principalilor indicatori

Indicatorul lichiditatii curente = Active curente/Datorii curente = 10.922.023 / 10.142.362 = 1,08

Indicatorul lichiditatii imediate = (Active curente-Stocuri)/Datorii curente = (10.922.033-6.061.112) / 10.142.362 = 0,48

Indicatorul gradului de indatorare =(Capital imprumutat/Capital propriu)*100 = (3.192.882/2.314.217)*100 = 137,96

Viteza de rotatie a stocurilor = Costul vanzarilor/Stocul mediu= 105.276.939,94/2.343.142 = 44,92

Numar zile de stocare = (Stoc mediu/Costul vanzarilor)*365= (2.343.142/105.276.939,94)*365 = 8 zile

Viteza de rotatie a clientilor = (Sold mediu clienti/Cifra de afaceri)*365= (3.892.312/131.926.695)*365 = 10 zile

Viteza de rotatie a furnizorilor = (Sold mediu furnizori/Achizitii de bunuri)*365= (7.651.601/165.607.843)*365 = 16.80 zile

Viteza de rotatie a activelor imobilizate = Cifra de afaceri/Active imobilizate= 131.926.695/4.486.040 = 29,40

Viteza de rotatie a activelor totale = Cifra de afaceri/Active totale = 131.926.695/10.922.023 = 12,08

Rentabilitatea capitalului angajat = Profitul inaintea platii dobanzii si a impozitului pe profit/Capitalul angajat = 1.016.131/5.507.099 = 0,18

Marja bruta din vanzari = Profitul brut din vanzari/Cifra de afaceri = 1.006.642/131.926.695 = 0,76

Administrator,

Numele si prenumele : A A
Semnatura _____

Intocmit,

Numele si prenumele : B B
Semnatura _____

Ştampila unitatii

DECLARATIE
in conformitate cu prevederile art.30 din Legea contabilitatii nr.82/1991

S-au intocmit situatiile financiare anuale la 31/12/2007 pentru :

Entitate: SC X SA
Judetul:
Adresa: localitatea , str. XXXXX, nr. XX, bloc XX, ap. XX, sc. XX
Numar din registrul comertului: XXXXX
Forma de proprietate: 34--Societati comerciale pe actiuni
Activitatea preponderenta (cod si denumire clasa CAEN):
Cod unic de inregistrare:

Administratorul societatii, A A, isi asuma raspunderea pentru intocmirea situatiilor financiare anuale la 31/12/2007 si confirma ca:

a) Politicile contabile utilizate la intocmirea situatiilor financiare anuale sunt in conformitate cu reglementarile contabile aplicabile.

b) Situatiile financiare anuale ofera o imagine fidela a pozitiei financiare, performantei financiare si a celorlalte informatii referitoare la activitatea desfasurata.

c) Persoana juridica isi desfasoara activitatea in conditii de continuitate.

Semnatura

A A

Anexa 16

APROBAT,
DIRECTOR

RAPORT DE INSPECȚIE FISCALĂ

Incheiat astăzi .....

CAPITOLUL I - Date despre inspecția fiscală

Subsemnații ..... şi ....., având funcțiile de ..... respectiv ....., în cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția ....., Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Ordonanței de Guvern nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările şi completările ulterioare, a ordinului de deplasare nr...../....., precum şi a legitimațiilor de serviciu nr..... şi nr....., am efectuat o inspecție fiscală generală la S.C. X S.A .

Forma de inspecție fiscală: în baza OG. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările şi completările ulterioare, inspecția fiscală va cuprinde toate obligațiile datorate la Bugetul General Consolidat pentru perioada : ..... – ..... .

Obiectivele inspecției fiscale : verificarea bazelor de impunere, a legalității şi conformității, corectitudinii şi exactității îndeplinirii obligațiilor fiscale, a respectării prevederilor legislației fiscale şi contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată precum şi a accesoriilor aferente acestora pentru următoarele impozite, taxe şi contribuții :

Impozitul pe veniturile din salarii;
Impozitul privind alte venituri ;
Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă şi boli profesionale datorată de angajator ;
Contribuția pentru asigurările sociale de stat ;
Contribuția pentru FNUASS ;
Contribuția de asigurări pentru somaj;
Contribuția pentru asigurările sociale de sanătate;
Fond special privind plata creanțelor salariale;
Taxa pe valoarea adaugată;
Impozitul pe profit ;
Impozitul pe dividende.

Inspecţia fiscală generală a fost înscrisă în Registrul unic de control la poziţia ..... şi s-a desfăşurat în perioada ..... – .....la sediul social SC X S.A. din ....., str..... nr....., judeţul/sectorul..... în baza documentelor puse la dispoziţie de domnul ..... în calitate de director economic al S.C. X S.A.

Ultimul act de control fiscal înregistrat sub nr...../..... a fost încheiat de către organele de control fiscal din cadrul ..... şi a avut ca obiect verificarea de fond, pentru următoarele impozite:

Fondul special de susţinere a învăţământului de stat;
Fondul special de solidaritate pentru persoanele cu handicap;
Contribuţia pentru asigurările sociale datorată de angajator;
Contribuţia pentru asigurări sociale reţinută de la asiguraţi;
Contribuţia pentru asigurările sociale de sănătate datoratăde angajator;
Contribuţia pentru asigurările sociale de sănătate reţinută de la angajaţi;
Contribuţia de asigurări pentru şomaj datorată de angajator;
Contribuţia de asigurări pentru şomaj reţinută de la angajaţi;
Contribuţia de asigurare pentru accidente de muncă şi boli profesionale datorată de angajator;
Impozitul pe veniturile din salarii;
Impozitul pe profit datorat de persoanele juridice române;
Impozitul pe dividende distribuite persoanelor fizice.

In urma verificării s-au stabilit în sarcina societăţii anumite sume de plată care au fost achitate integral.

CAPITOLUL II - Date generale despre contribuabil

2.1. Date de identificare a contribuabilului supus inspecţiei fiscale

- Denumire: S.C. X S.A.
- Domiciliul fiscal - ....., str....., nr....., judeţul/sectorul.....;
- Numărul de înregistrare la Oficiul Registrului Comerţului: J.../...../.....;
- Codul Unic de înregistrare: .....
- Atribut fiscal : .....
- Incepând cu data de ..... conform înstinţării nr..... societatea este plătitoare de TVA;
- Activitatea principală conform codului CAEN ..... este.....

2.2. Date referitoare la principalii acţionari/asociaţi

Forma de proprietate : Societate cu capital privat
Forma juridică: Societate pe acţiuni
Durata societăţii: Nelimitată

Capitalul social (conform certificat constatator eliberat de Oficiul Registrului Comerțului sub nr. ...../.....) este după cum urmează :

- capital social subscris şi vărsat: ..... lei ;

număr acțiuni : .....;

- valoare unitară / acțiune: ..... lei;

Acționari persoane fizice:

..... – ..... acțiuni;

..... – ..... acțiuni.

2.3. Datele referitoare la conturile bancare deschise de societate sunt prezentate în anexa nr.....

2.4. Cifra de afaceri

Bilanț contabil	Cifra de afaceri (lei)	Rezultatul exercițiului (lei)
N	.....	.....
N+1	.....	.....
N+2	.....	.....
N+3	.....	.....
N+4	.....	.....

2.5. Informații referitoare la documentele cu regim special

Societatea a achiziționat facturi fiscale tipizate de la ..... astfel :

facturi fiscale seria .....nr.....;

facturi fiscale seria .....nr.....

Societatea are organizată evidența documentelor cu regim special conform H.G 831/1997 cu modificările şi completările ulterioare, facturile fiscale achiziționate fiind înregistrate in fisele de magazie cu regim special seria ..... nr. ..... Incepând cu data ..... societatea are organizată o evidență proprie a documentelor cu regim special în conformitate cu OMF 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea nr.82/1991 republicată cu modificările şi completările ulterioare.

Nu s-au constatat deficiențe privind modul de achiziționare şi utilizare a documentelor cu regim special .

2.6 Persoanele care asigură administrarea activității contribuabilului pe perioada supusă inspecției fiscale : Doamna....., domnul.....respectiv domnul.....

2.7 Persoanele care raspund de conducerea contabilităţii contribuabilului pe perioada supusă inspecţiei fiscale

Domnul ..... în calitate director economic al S.C. X S.A.

2.8 Denumirea principalilor clienţi şi furnizori cu care contribuabilul are relaţii de afaceri

a. Principalii clienţi:

DENUMIRE CLIENŢI	COD FISCAL

b.Principalii furnizori:

DENUMIRE FURNIZORI	COD FISCAL

CAPITOLUL III – Constatări fiscale

III.1. IMPOZITUL PE VENITURILE DIN SALARII

Baza legala : Legea nr.571/2003 cu modificările şi completările ulterioare,
HG nr.44/2004, cu modificările şi completările ulterioare.

Perioada verificată : ..... – .....
Controlul s-a efectuat prin sondaj asupra statelor de plată, fişelor fiscale, a declaraţiilor depuse de societate şi a balanţelor lunare de verificare, urmărindu-se modul de constituire şi reţinere a impozitului pe veniturile de natura salarială, precum şi inregistrarea corectă in evidenţele contabile ale societăţii.

Perioada supusă sondajului a fost: .....

Fişele fiscale FF1 si FF2 pentru impozitul pe venitul global au fost depuse la organele fiscale teritoriale la termenele legale cu următoarele borderouri:.....

Situaţia impozitului pe veniturile de natura salarială datorat şi declarat de societate se prezintă astfel:

lei

ANUL	BAZA CALCUL	CONSTITUIT	VIRAT
N	.....	.....	.....
N+1	.....	.....	.....
N+2	.....	.....	.....
N+3	.....	.....	.....
N+4	.....	.....	.....

Față de impozitul constituit, s-au constatat următoarele diferențe în timpul inspecției fiscale.....

III.2. IMPOZITUL PE ALTE VENITURI REALIZATE

Baza legală : Legea nr.571/2003 cu modificările şi completările ulterioare, HG nr.44/2004, cu modificările şi completările ulterioare.

Perioada verificată : ..... – .....

Controlul s-a efectuat prin sondaj asupra statelor de plată, fişelor fiscale, a declarațiilor depuse de societate şi a balanțelor de verificare, urmărindu-se modul de constituire şi reținere a impozitului pe alte venituri realizate precum şi înregistrarea corectă în evidențele contabile ale societății.

Față de impozitul constituit, s-au constatat următoarele diferențe în timpul inspecției fiscale.....

III.3.CONTRIBUȚIA DE ASIGURARI SOCIALE DE STAT

Baza legală: Legea nr. 19/ 2000 cu modificările şi completările ulterioare, OMMPS nr. 340/2001 pentru aprobarea normelor de aplicare a prevederilor Legii nr. 19/2000, cu modificările şi completările ulterioare, OUG nr. 147/2002, OG nr.3/2006, OG nr.1/2006, Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anii .....

Perioada verificată : ..... – .....

Perioada supusă sondajului a fost de .....

Pentru stabilirea modului de calcul, evidențiere şi virare a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator cat şi de către angajați au fost verificate prin sondaj următoarele documente financiar – contabile şi de plată:

-contractele individuale de muncă înregistrate la Camera de muncă;
-certificatele medicale;
-avize ITM

-balanţe de verificare
-modul de constituire a fondului la FDFEE
-documentele de plată ale contribuţiilor sociale şi extrasele de cont bancar.

III.3.1. CONTRIBUŢIA DE ASIGURĂRI SOCIALE DE STAT DATORATĂ DE ANGAJATOR

Centralizat situaţia contribuţiei de asigurări sociale datorată de angajator constituită şi virată se prezintă astfel:

lei

ANUL	BAZA CALCUL	CONSTITUIT	VIRAT
N	.....	.....	.....
N+1	.....	.....	.....
N+2	.....	.....	.....
N+3 N+4	....	....	....

Situaţia detaliată pe luni se prezintă în anexa nr.....

Faţă de contribuţia constituită s-au constatat următoarele diferenţe în timpul inspecţiei fiscale.....

III.3.2. CONTRIBUŢIA DE ASIGURĂRI SOCIALE DE STAT DATORATĂ DE ANGAJAŢI

Centralizat situaţia contribuţiei de asigurări sociale datorată de angajaţi constituită şi virată se prezintă astfel :

lei

ANUL	BAZA CALCUL	CONSTITUIT	VIRAT
N	.....	.....	.....
N+1	.....	.....	.....
N+2	.....	.....	.....
N+3 N+4	....	....	....

Situaţia detaliată pe luni se prezintă în anexa nr.....

Faţă de contribuţia constituită s-au constatat următoarele diferenţe în timpul inspecţiei fiscale.....

III.4. CONTRIBUȚIA PENTRU ACCIDENTE ȘI BOLI PROFESIONALE

Baza legală: Legea nr. 346/2002, OUG nr. 147/2002, OMFP nr. 1791/2002, OMMSSF nr.848/2004, HG nr.2269/2004, OMMSSF nr. 450/2006, HG nr.176/2007

Perioada verificată: ..... – .....

Perioada supusă sondajului a fost:.....

Conform prevederilor art.140, alin.1 din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă şi boli profesionale, modificată şi completată, începând cu data de 01.01.2003 angajatorii datorează fondul pentru accidente şi boli profesionale, obligaţia fiind stabilită în funcţie de domeniul de activitate (cod CAEN).

Societatea înregistrează ca activitate principală ..... – cod CAEN .....

In urma efectuarii inspecţiei fiscale, în scopul verificării modului de calcul, evidenţiere şi virare a obligaţiei de plată privind contribuţia pentru accidente şi boli profesionale, organele de inspecţie fiscală au avut in vedere următoarele aspecte:

-modul de întocmire a statelor de plată, a centralizatoarelor de salarii precum şi modul de evidenţiere în contabilitate a sumelor datorate în contul contribuţiei pentru accidente şi boli profesionale

-documentele de plată cu care a fost achitată contribuţia datorată

modul de intocmire şi depunere a declaraţiilor în termenul legal.

Centalizat situaţia privind contribuţia pentru accidente şi boli profesionale se prezintă astfel:

lei

ANUL	BAZA CALCUL	CONSTITUIT	VIRAT
N	.....	.....	.....
N+1	.....	.....	.....
N+2	.....	.....	.....
N+3	.....	.....	.....
N+4	.....	.....	.....

Situaţia detaliată pe luni se prezintă în anexa nr.....

Faţă de contribuţia constituită s-au constatat următoarele diferenţe în timpul inspecţiei fiscale.....

III.5. CONTRIBUŢIA DE ASIGURĂRI SOCIALE DE SĂNĂTATE

Baza legala: O.U.G 150 / 31.10.2002 privind organizarea şi funcţionarea sistemului de sănătate cu modificările si completările ulterioare, OMF nr.221/2005, OUG nr.88/2006, Legea nr. 95/2006, privind reforma în sănătate.

Perioada verificată: ..... – .....

Perioada supusă sondajului a fost:.....

In urma efectuării inspecţiei fiscale, în scopul verificării modului de calcul, evidenţiere şi virare a obligaţiei de plată privind contribuţia pentru asigurările sociale de sănătate, organele de inspecţie fiscală au avut în vedere următoarele aspecte:

-modul de întocmire si depunere în termenul legal a declaraţiilor privind obligaţiile de plată la fondul unic de asigurări de sănătate, respectiv la bugetul general consolidat;

-modul de întocmire a statelor de plată, a centralizatoarelor de salarii , şi modul de evidenţiere în contabilitate a sumelor datorate;

-documentele de plată cu care a fost achitată contribuţia datorată atât pentru angajator cât şi pentru angajaţi.

III.5.1.CONTRIBUŢIA ANGAJATORULUI LA ASIGURĂRILE SOCIALE DE SĂNĂTATE

Centralizat situaţia contribuţiei asigurărilor sociale de sănătate a angajatorului se prezintă astfel:

lei

ANUL	BAZA CALCUL	CONSTITUIT	VIRAT
N	.....	.....	.....
N+1	.....	.....	.....
N+2	.....	.....	.....
N+3	.....	.....	.....
N+4	.....	.....	.....

Situaţia detaliată pe luni se prezintă în anexa nr.....

Faţă de contribuţia constituită s-au constatat următoarele diferenţe în timpul inspecţiei fiscale.....

III.5.2.CONTRIBUȚIA ASIGURAȚILOR LA ASIGURĂRILE SOCIALE DE SĂNĂTATE

Centralizat situația contribuției asigurărilor sociale de sănătate a asiguraților se prezintă astfel:

lei

ANUL	BAZA CALCUL	CONSTITUIT	VIRAT
N	.....	.....	.....
N+1	.....	.....	.....
N+2	.....	.....	.....
N+3 N+4	....	....	....

Situația detaliată pe luni se prezintă în anexa nr.....

Față de contribuția constituită s-au constatat următoarele diferențe în timpul inspecției fiscale.....

III.6. CONTRIBUȚIA PENTRU CONCEDII ȘI INDEMNIZAȚII DATORATE DE PERSOANELE JURIDICE

Baza legală : OUG nr. 158/2005, OG nr.91/2006, OMS nr. 60/2006

Perioada verificată: ..... – .....

Perioada supusă sondajului a fost:.....

In urma efectuării inspecției fiscale, în scopul verificării modului de calcul, evidențiere și virare a obligației de plată privind contribuția pentru asigurările sociale de sănătate, organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele aspecte:

-modul de întocmire și depunere în termenul legal a declarațiilor privind obligațiile de plată la fondul unic de asigurări de sănătate, repectiv la bugetul general consolidat;

-modul de întocmire a statelor de plată, a centralizatoarelor de salarii , și modul de evidențiere în contabilitate a sumelor datorate;

-documentele de plată

Centralizat situația contribuției pentru concedii și indemnizatii datorate de persoane juridice se prezintă astfel:

lei

ANUL	BAZĂ CALCUL	CONSTITUIT	VIRAT
N	.....	.....	.....
N+1	.....	.....	.....
N+2	.....	.....	.....
N+3	.....	.....	.....
N+4	.....	.....	.....

Situaţia detaliată pe luni se prezintă in anexa nr.....

Fată de contribuţia constituită s-au constatat următoarele diferenţe în timpul inspecţiei fiscale.....

III.7. CONTRIBUŢIA DE ASIGURĂRI PENTRU ŞOMAJ

Baza legala: Legea nr.76 / 2002 cu modificările şi completările ulterioare; OUG nr. 147/2002, HG nr. 1859/2002, OG nr.3/2006, HG nr.174 / 2002 cu modificările şi completările ulterioare

Perioada verificată: ..... – .....

Perioada supusă sondajului a fost:.....

In urma efectuării inspecţiei fiscale, în scopul verificării modului de calcul, evidenţiere şi virare a obligaţiei de plată privind contribuţia pentru asigurările sociale de sănătate, organele de inspecţie fiscală au avut în vedere următoarele aspecte:

-modul de intocmire şi depunere în termenul legal a declaraţiilor privind obligaţiile de plată la fondul unic de asigurări de sănătate, repectiv la bugetul general consolidat;

-modul de întocmire a statelor de plată, a centralizatoarelor de salarii şi modul de evidenţiere în contabilitate a sumelor datorate;

-documentele de plată cu care a fost achitată contribuţia datorată atât pentru angajator cât şi pentru angajaţi.

III.7.1. CONTRIBUȚIA LA BUGETUL ASIGURĂRILOR PENTRU ȘOMAJ A ANGAJATORULUI

Centralizat situația contribuției la bugetul asigurărilor pentru somaj a angajatorului se prezintă astfel:

lei

ANUL	BAZA CALCUL	CONSTITUIT	VIRAT
N	.....	.....	.....
N+1	.....	.....	.....
N+2	.....	.....	.....
N+3 N+4	....	....	....

Situația detaliată pe luni se prezintă în anexa nr.....

Față de contribuția constituită s-au constatat următoarele diferențe în timpul inspecției fiscale.....

III.7.2. CONTRIBUȚIA LA BUGETUL ASIGURĂRILOR PENTRU ȘOMAJ A ANGAJATILOR

Centralizat situația contribuției la bugetul asigurărilor pentru somaj a angajaților se prezintă astfel:

lei

ANUL	BAZA CALCUL	CONSTITUIT	VIRAT
N	.....	.....	.....
N+1	.....	.....	.....
N+2	.....	.....	.....
N+3 N+4	....	....	....

Situația detaliată pe luni se prezintă în anexa nr.....

Față de contribuția constituită s-au constatat următoarele diferențe în timpul inspecției fiscale.....

B.C.U. „M. EMINESCU" IAȘI

III.8. FONDUL DE GARANTARE A CREANTELOR SALARIALE

Baza legala: Legea nr. 200/2006

Perioada verificată :..... – .....

Perioada supusă sondajului a fost:.....

In urma efectuării inspecției fiscale, în scopul verificării modului de calcul, evidențiere şi virare a obligației de plată privind contribuția pentru asigurările sociale de sănătate, organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele aspecte:

-modul de întocmire şi depunere în termenul legal a declarațiilor privind obligațiile de plată la fondul unic de asigurari de sănătate, repectiv la bugetul general consolidat;

-modul de întocmire a statelor de plată, a centralizatoarelor de salarii , şi modul de evidențiere în contabilitate a sumelor datorate;

-documentele de plată

Centralizat situația fondului de garantare a creanțelor salariale a angajaților se prezintă astfel:

lei

ANUL	BAZA CALCUL	CONSTITUIT	VIRAT
N	.....	.....	.....
N+1	.....	.....	.....
N+2	.....	.....	.....
N+3	.....	.....	.....
N+4	.....	.....	.....

Situația detaliată pe luni se prezintă în anexa nr.....

Față de contribuția constituită s-au constatat următoarele diferențe în timpul inspecției fiscale.....

III.9. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Baza legala:

O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările şi completările ulterioare;

H.G. nr. 1050/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003;

Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal republicată cu modificările şi completările ulterioare;

H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal

Ordin nr.967/2005 privind aprobarea metodologiei de soluţionare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adaugată cu opţiune de rambursare cu modificările şi completările ulterioare; (OMFP nr. 1330/2005 si OMPF nr. 2008/2005)

Ordinul nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată cu modificările şi completările ulterioare.

Legea nr.343/2006 privind modificarea şi completarea Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal;

HG nr. 1861/2006 privind normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 prin HG nr.44/2004.

Perioada verificată: .....-.....

Perioada supusă sondajului a fost:.....

Pentru perioada supusă inspecţiei fiscale s-a procedat la verificarea documentelor fiscale originale care au stat la baza întocmirii jurnalelor lunare privind TVA, constatându-se că documentele inregistrate respectă prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal. republicate cu modificările şi completările ulterioare;

In baza documentelor originale puse la dispoziţie de societate prin reprezentatul legal

s-a efectuat inspecţia fiscală utilizând procedura controlului prin sondaj, constatându-se următoarele:

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ DEDUCTIBILĂ

TVA deductibilă inregistrată in jurnalele de cumpărări lunare corespunde cu sumele înregistrate în deconturile de TVA aferente lunilor respective şi cele înregistrate în rulajele contului 4426 „ TVA deductibilă'' din balanţele de verificare lunare.

Pragul de semnificaţie ales pentru prezenta inspecţie fiscală este de ..... RON , fapt ce a determinat verificarea a circa .....% din totalul operaţiunilor impozabile efectuate de societate.

S-a constatat ca TVA deductibilă provine din următoarele operaţiuni :.....

Situaţia privind TVA deductibilă lunar şi centralizată pe ani pentru perioada supusă inspecţiei fiscale este prezentată in anexa nr.....

Situaţia sintetică privind TVA. deductibilă se prezintă astfel:

lei

PERIOADA	T.V.A. deductibilă conform societate	T.V.A. deductibilă conform control	Diferenţe stabilite
N	.....	.....	.....
N+1	.....	.....	.....
N+2	.....	.....	.....
N+3 N+4	....	....	....

Situaţia detaliată pe luni se prezintă în anexa nr.....

Faţă de contribuţia constituită s-au constatat următoarele diferenţe în timpul inspecţiei fiscale.....

9.2. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ COLECTATĂ

Pentru perioada supusă inspecţiei fiscale s-a constatat că societatea a respectat prevederile legale privind întocmirea documentelor fiscale si financiar- contabile, astfel:

-conform documentelor primare verificate societatea a înregistrat venituri ce corespund obiectului de activitate acestea fiind în principal venituri din activitatea de comercializare a .....

-documentele fiscale inregistrate în jurnalele de vanzări, au fost întocmite conform prevederilor Ordinului nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată cu modificările si completările ulterioare.

-TVA colectată inregistrată în jurnalele de vanzări lunare corespunde cu sumele inregistrate în deconturile de TVA aferente lunii respective şi cele înregistrate în rulajele contului 4427 „ TVA colectată ’’ din balanţele de verificare lunare;

Pragul de semnificaţie ales pentru prezenta inspecţie fiscală a fost de .....lei , fapt ce a determinat verificarea a circa ...% din totalul operaţiunilor impozabile efectuate de societate.

TVA colectată provine din următoarele operaţiuni :.....

Situaţia privind corelaţia dintre veniturile înregistrate de societate si TVA colectată este prezentată în anexa nr.....Sumele înscrise în jurnalele de vânzări corespund cu cele din decontul de TVA şi cu rulajele contului 4427 "TVA. colectată" din balanţele de verificare încheiate lunar.

Situaţia sintetică privind T.V.A. colectată pe ani se prezintă astfel:

lei

PERIOADA	TVA colectată societate	TVA colectată control	Diferente
N	.....	.....	.....
N+1	.....	.....	.....
N+2	.....	.....	.....
N+3	.....	.....	.....
N+4	.....	.....	.....

Situaţia detaliată pe luni se prezintă în anexa nr.....

Faţă de contribuţia constituită s-au constatat următoarele diferenţe în timpul inspecţiei fiscale.....

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ DE RAMBURSAT

SC X SA a solicitat rambursarea deconturilor lunare de TVA cu suma negativă pentru urmatoarele luni din perioada verificată astfel:

lei

Nr. crt	Perioada verificată	Nr.serviciu rambursări	Suma solicitată	Suma aprobată	Nr.decizie de ramb.TVA
1	.....	.....	.....	.....	.....
2	.....	.....	.....	.....	.....

Conform constatarilor de la subpunctele 9.1 si 9.2 de mai sus pentru perioada verificată rezultă urmatoarele:

lei

PERIOADA	TVA de rambursat înregistrată de societate	TVA de rambursat stabilită control	Diferenţe
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....

Pentru suma stabilită suplimentar de .....lei, au fost calculate majorări de întarziere conform prevederilor art. ... din Legea nr. 210/2005 ce modifică şi completează art. 115 din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificarile şi completările ulterioare, până la data de .... în sumă de.....

Situatia detaliată pe luni privind TVA de rambursat se prezintă astfel:.....

Concluzie:

Nu/au fost constatate neconcordanţe între obligaţiile constituite privind TVA şi sumele înregistrate în evidenţa contabilă, cele înscrise în declaraţiile lunare privind obligaţiile de plată / de recuperat, la bugetul de stat consolidat şi nici fată de cele înregistrate în fisa sintetică pe platitor.

III.10. IMPOZITUL PE PROFIT

Baza legală:

Legea nr.571/2003 privind codul fiscal;

HG nr.44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003;

HG nr.1840/2004 privind modificarea şi completarea a HG nr.44/2004;

OUG nr.138/2004 privind modificarea şi completarea Legii nr.571/2003;

HG nr.84/2005 privind modificarea şi completarea HG nr.44/2004;

Legea nr.343/2006 privind modificarea şi completarea Legii nr.571/2003;

HG nr. 1861/2006 privind normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 prin HG nr.44/2004.

O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală cu modificările şi completările ulterioare;

Perioada verificată:..... – .....

Societatea comercială X S.A., îşi desfaşoară activitatea financiar-contabilă în conformitate cu prevederile Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicată cu modificările şi completările ulterioare ,a OMFP nr. 1752/2005 cu modificările şi completările ulterioare.

S-au verificat prin sondaj documentele primare ce au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, privind modul de constituire şi evidenţiere a veniturilor şi cheltuielilor, respectiv facturi : achiziţii de materiale şi piese de schimb, de marfă, servicii, utilităţi, de la furnizori interni şi externi, facturi privind livrari de marfă şi servicii, jurnale de casă, centralizatoare, registre contabile, note contabile, fise de cont analitice, balanţe de verificare lunare, declaraţiile lunare privind obligaţiile bugetare, situaţii financiare semestriale şi anuale.

Veniturile înregistrate de societate corespund obiectului de activitate declarat la Registrul Comertului. Acestea au la bază operaţiuni consemnate în facturi emise şi înregistrate în jurnalurile lunare de vanzări.

Pentru verificarea modului de determinare a bazei impozabile, de considerare a veniturilor şi cheltuielilor din punct de vedere a deductibilităţii sau nedeductibilităţii acestora, s-a procedat la verificarea prin sondaj a documentelor justificative purtătoare de venituri şi cheltuieli, precum şi a înregistrării acestora în contabilitatea societăţii, respectiv în notele contabile, balanţele de verificare lunare şi situaţiile financiare anuale şi s-a constatat că au fost respectate prevederile legale în vigoare privind regimul acestora.

Impozitul pe profit înregistrat în contabilitate în rulajele contului 4411 corespunde cu sumele declarate de societate şi înscrise in mod corespunzator în fişa sintetica de evidenţă pe platitor.

Situaţia privind stabilirea rezultatului fiscal impozabil este prezentată in anexa nr....

Situatia veniturilor şi cheltuielilor, precum şi a impozitului pe profit constituit, înregistrat in contabilitate, declarat conform legii şi achitat de societate pentru perioada supusă inspecţiei fiscale este în mod sintetic urmatoarea:

lei

Nr. crt.	Denumire indicatori	Anul N	Anul N+1	Anul N+2	Anul N+3	Anul N+4
1	Venituri totale					
2	Cheltuieli totale					
3	Rezultatul contabil					
4	Cheltuieli nedeductibile					
5	Venituri neimpozabile					
6	Rezultat fiscal					
7	Impozit pe profit					
8	Sponsorizare					
9	Impozit pe profit datorat					

Nu s-au constatat diferenţe fată de impozitul calculat, înregistrat şi raportat de societate şi cel evidenţiat în fisa sintetică de platitor şi nici alte debite suplimentare fată de cele consemnate în evidenţa contabilă în baza documentelor legale şi cele inscrise în raportările legale evidenţiate în fişa sintetică pe platitor.

III.11. IMPOZITUL PE DIVIDENDE

Baza legală:

Legea nr.571/2003 privind codul fiscal;

HG nr.44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003;

HG nr.1840/2004 privind modificarea şi completarea HG nr.44/2004;

Legea nr.343/2006 privind modificarea şi completarea Legii nr.571/2003;

HG nr. 1861/2006 privind normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 prin HG nr.44/2004;

O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările şi completările ulterioare;

Perioada verificată : ..... – .....

Au fost verificate prin sondaj documentele primare – state de plată, registre de casa, fişe analitice de cont, balanţe lunare, declaraţii lunare- fără a se constata diferenţe.

Situaţia detaliată privind impozitul pe dividende se prezintă în anexa nr. ...

Situaţia sintetică privind impozitul pe dividende se prezintă astfel:

lei

PERIOADA	Impozit dividende societate	Impozit dividende control	Diferenţe
N	.....	.....	.....
N+1	.....	.....	.....
N+2	.....	.....	.....
N+3	.....	.....	.....
N+4	.....	.....	.....

Situaţia detaliată pe luni se prezintă în anexa nr.....

Faţă de contribuţia constituită s-au constatat următoarele diferenţe în timpul inspecţiei fiscale.....

CAPITOLUL IV – ALTE CONSTATĂRI

Organizarea şi conducerea evidenţei contabile

S.C. X S.A îşi conduce contabilitatea conform prevederilor Ordinului nr.1752/2005 modificat si completat cu Ordinul nr.2001/2006, Legii contabilităţii nr. 82/1991, republicată cu modificările şi completările ulterioare.

Referitor la inventarierea anuală a patrimoniului menţionăm următoarele:

-pentru perioada supusă inspecţiei fiscale societatea a efectuat inventarierea anuală a elementelor de activ şi de pasiv a patrimoniului precum şi valorificarea rezultatelor în evidenţa contabilă.

-inventarierea anuală a patrimoniului a fost efectuată în conformitate cu prevederile Ordinului nr.1753/2004 privind inventarierea patrimoniului.

Nu s-au constatat deficienţe privind inventarierea.

In perioada supusă inspecţiei fiscale generale, S.C. X S.A a depus în termenul legal declaraţiile privind obligaţiile de plată la bugetul statului, deconturile de T.V.A., declaraţiile lunare privind contribuţiile de asigurări sociale, declaraţiile lunare privind contribuţia la fondul de somaj, declaraţiile lunare privind contribuţiile de asigurări de sanatate, declaraţiile lunare privind contribuţia la indemnizaţia de concediu medical, raportările semestriale şi bilanţurile contabile anuale pentru perioada supusă inspecţiei fiscale.

Utilizarea şi ţinerea registrelor

In ceea ce priveşte registrele obligatorii contabile, respectiv: registrul jurnal, registrul inventar şi cartea mare (fişele de cont) acestea sunt ţinute şi completate la zi conform legislaţiei în vigoare.

Nu s-au constatat deficienţe.

CAPITOLUL V - DISCUŢIA FINALĂ CU CONTRIBUABILUL

S.C. X SA a fost înştiinţată prin adresa nr..... privind discuţia finală referitoare la constatările rezultate în urma inspecţiei fiscale generale (anexa nr....).Urmare a discuţiei finale, reprezentanţii S.C. X S.A. nu au avut obiecţii la constatările inspecţiei fiscale.

La prezentul raport în anexa nr..... este prezentată declaraţia pe propria răspundere a domnului....., în calitate de administrator, prin care se certifică realitatea şi legalitatea operaţiunilor efectuate şi consemnate în documentele justificative, în baza cărora s-au înregistrat în evidenţa contabilă veniturile şi cheltuielile efectuate, aferente acestora.

Totodată administratorul societăţii declară că a pus la dispoziţia organelor de control toate documentele în original.

CAPITOLUL VI – SINTEZA CONSTATĂRILOR FISCALE

In perioada supusă inspecţiei fiscale S.C. X S.A. a depus in termenul legal declaraţiile privind obligaţiile de plată la bugetul statului şi raportările semestriale precum şi situaţiile financiare anuale.

CAPITOLUL VII – ANEXE

Prezentul Raport de inspecţie fiscală s-a intocmit în trei exemplare cu titlu de original, din care unul pentru contribuabil, şi două pentru organul de inspecţie fiscală.

AVIZAT
ŞEF SERVICIU

ECHIPA DE INSPECŢIE FISCALĂ